

**International Auditing and
Assurance Standards Board®**

**Manual de Pronunciamientos
Internacionales de Control de
Calidad, Auditoría, Revisión, Otros
Encargos de Aseguramiento, y
Servicios Relacionados**

Edición 2021
Volumen I

IAPN™

ISA®

ISQM™

Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® o IFAC®.

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales de Encargos de Revisión, Normas Internacionales de Gestión de la Calidad, Normas Internacionales de Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en Fase de Consulta, Documentos de Consulta y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC y están sujetas a derechos de autor.

Copyright © abril 2021 por la IFAC. Todos los derechos reservados. Esta publicación puede descargarse para uso personal y no comercial (es decir, referencia profesional o investigación) o adquirirse en www.iaasb.org. Se requiere permiso por escrito para traducir, reproducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento salvo lo permitido por la ley.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Quality Management', International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'ISQM', 'IAPN', y el logo de IAASB logo son marcas comerciales de IFAC, o marcas comerciales registradas y de servicio de IFAC en EEUU y en otros países.

Para obtener información sobre derechos de autor, marca comercial y permisos diríjase a [«permissions»](#) o contacte con permissions@ifac.org



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

ISBN: 978-1-60815-524-8

Marcas comerciales y marcas comerciales registradas

Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS

PARTE I

CONTENIDO

	Página
Cambios relevantes a las Partes I y II de la edición 2020 del manual y avances recientes	1-3
El papel de la Federación Internacional de Contadores	4
Estructura de los pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento	5
Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados	6-9
Glosario de términos	10-28
NORMAS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD	
NICC 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.....	29-49
AUDITORÍAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA	
200-299 Principios Generales y Responsabilidades	
NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría	50-67
NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	68-81
NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros,	82-92
NIA 230, Documentación de auditoría	93 -101
NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.....	102-130
NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros	131-141
NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	142-157
NIA 265, Comunicación de las deficiencias del control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.....	158-164
300- 499 Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Valorados	
NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros.....	165-172
NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	173-246
NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría	247 -252
NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados.....	253-352
NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios	268-280
NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	281 -288
500-599 Evidencia de Auditoría	
NIA 500, Evidencia de auditoría.....	289-301
NIA 501, Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas.....	302-308

NIA 505, Confirmaciones externas.....	309-315
NIA 510, Encargos iniciales de auditoría – Saldo de apertura	316-324
NIA 520, Procedimientos analíticos	325-329
NIA 530, Muestreo de auditoría	330-339
NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar	340-381
NIA 550, Partes vinculadas.....	382 -397
NIA 560, Hechos posteriores al cierre	398 -404
NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento.....	405-421
NIA 580, Manifestaciones escritas	422-431
600-699 Utilización del Trabajo de Otros	
NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).....	432-463
NIA 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos.....	464 -476
NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor	477-488
700- 799 Conclusiones e Informe de Auditoría	
NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.....	489-522
NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.	523-536
NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente	537-558
NIA 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente	559-570
NIA 710, Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.....	571 -584
NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información	585-618
800 - 899 Áreas especializadas	
NIA 800 (Revisada), Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.....	619-633
NIA 805 (Revisada), Consideraciones especiales- Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.....	634-652
NIA 810 (Revisada), Encargos para informar sobre estados financieros resumidos	653-668
Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría	
NIPA 1000 Consideraciones especiales de la auditoría de instrumentos financieros	669-705
Normas nuevas y revisadas pendientes de entrar en vigor	
NIGC 1, Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados	706-757
NIGC 2, Revisiones de la calidad de los encargos	758 -770
NIA 220 (Revisada), Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros	771-796
Modificaciones de concordancia a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y al material relacionado como resultado de los proyectos de gestión de la calidad.....	797-817

NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos
(incluido el trabajo de los auditores de componentes)..... 818–865

Modificaciones de concordancia y consecuentes derivadas de la NIA 600 (Revisada) propuesta. 866–892

CAMBIOS RELEVANTES A LA EDICIÓN 2020 DEL MANUAL Y AVANCES RECIENTES

Referencias

Este manual contiene referencias a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Excepto que se indique lo contrario, las referencias a las NIC y a las NIIF son referencias a las NIC y a las NIIF en vigor en la fecha de preparación de un pronunciamiento. En consecuencia, se advierte al lector que, cuando una NIC o una NIIF revisada se emita con posterioridad, la referencia debe ser hecha a la NIC o la NIIF más reciente.

Las referencias a un “país” en este manual deben entenderse como “un país o una jurisdicción”.

Pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB)

Este manual contiene el conjunto completo de normas sobre control de calidad, gestión de la calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, así como también las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (NIPA) del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. También incluye el prefacio de los pronunciamientos del IAASB, un glosario de términos y otro material no obligatorio. Esta edición del Manual del IAASB de 2021 reemplaza la edición del Manual del IAASB de 2020¹.

Adiciones y cambios

Parte I del Manual

NIA 315 (Revisada 2019)

La NIA 315 (Revisada 2019) se ha incorporado en la edición 2021 del Manual del IAASB. Esta norma se incluyó en las páginas 1065 a 1193 de la edición 2020 del Manual del IAASB. Se han realizado los cambios oportunos en las referencias a la norma revisada. Las modificaciones de concordancia y consecuentes a otras normas internacionales incluidas en las páginas 1194 a 1283 de la edición 2020 del Manual del IAASB también se han incluido en la edición 2021 del Manual del IAASB. En el apartado «cambios editoriales y otros cambios introducidos en la edición 2021 del Manual del IAASB» se incluyen modificaciones de concordancia adicionales.

Otros cambios introducidos incluyen la actualización de las referencias cruzadas, cuando corresponda, a los cambios realizados en las otras NIA derivados de la norma revisada.

Parte II y Parte III del Manual del IAASB

No hay adiciones a las Partes II y III del Manual.

Bajas

La siguiente norma incluida en el Manual del IAASB de 2020 se ha dado de baja y ha sido reemplazada por la norma actualmente en vigor:

Parte I del Manual

- NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*,

Parte II y Parte III del Manual del IAASB

No hay bajas a las Partes II y III del Manual.

Normas que todavía no están en vigor

Las siguientes normas, que todavía no están en vigor, se incluyen al final de la Parte I de la edición 2021 del Manual del IAASB:

- NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados* (páginas 762– 813)

¹ La última edición traducida al español es la edición del Manual de 2016-2017. En consecuencia, esta sección no incluye la totalidad de los cambios introducidos desde la publicación de la última versión del manual en español.

- NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos* (páginas 814–826)
- NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, (páginas 827–852)
- Modificaciones de concordancia y consecuentes a otras NIA resultantes de los proyectos de gestión de la calidad (páginas 853–873)
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* (páginas 874–921)
- Modificaciones de concordancia y consecuentes a otras Normas Internacionales resultantes de la NIA 600 (Revisada) (Páginas 922–948)

Las siguientes normas, que todavía no están en vigor, se han incluido al final de la Parte II de la edición 2021 del Manual del IAASB:

- Modificaciones de concordancia y consecuentes a otras Normas del IAASB resultantes de las normas de gestión de la calidad nuevas y revisadas (páginas 287–338)

Las siguientes normas, que todavía no están en vigor, se han incluido al final de la Parte III de la edición 2021 del Manual del IAASB:

- Modificaciones de concordancia y consecuentes a otras Normas del IAASB resultantes de las normas de gestión de la calidad nuevas y revisadas (páginas 61–62)

Cambios editoriales y otros cambios introducidos en la edición 2021 del Manual del IAASB

Además de cambios editoriales menores, se incluye, a continuación, una lista de cambios introducidos con respecto a la edición previa del manual.

Parte I

- El Glosario de términos se ha actualizado con las definiciones nuevas y revisadas derivadas de la NIA 315 (Revisada 2029).
- El Glosario de términos se ha actualizado:
 - Con respecto a la definición de *incumplimiento* (en el contexto de la NIA 250 (Revisada) para reflejar la NIA 250 (Revisada).
 - Se ha añadido la descripción de *ejecución paso a paso* (tal y como se describe en la NIA 315 (Revisada 2019)).
 - Se han eliminado las descripciones de *actividades de control*, *entorno de control*, *proceso de valoración del riesgo por la entidad*, *sistema de información relevante para la información financiera* y *seguimiento de los controles*. El anexo 3 de la NIA 315 (Revisada 2019) proporciona una explicación más detallada de los componentes de un sistema de control interno a los efectos de las NIA, que incluye la terminología actualizada para los términos utilizados anteriormente.
 - Se ha eliminado la descripción de *riesgo medioambiental* porque el término no se describe de manera explícita en las NIA (más bien, se hace referencia en el anexo 1 de la NIA 315 (Revisada 2019)).
 - Se ha añadido la definición de fuente de información externa para reflejar la modificación de concordancia de la NIA 540 (Revisada).
 - Se ha modificado la definición de *auditores internos* para reflejar la definición de la NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios*.
- En la NIA 210 se ha actualizado la numeración de los apartados A5-A7 para incluir la «A» omitida.
- En la NIA 210, apartado 21 se ha eliminado el número de apartado 22 ya que forma parte del apartado 21.
- En la NIA 220 (Revisada) se ha corregido la referencia en la nota al pie 7 de apartado 44 a 9.
- En la NIA 265, apartado 1 se ha eliminado la nota al pie en la primera frase por ya no ser pertinente.
- En la NIA 315 (Revisada 2019), anexo 6 se ha corregido la referencia en el título de apartado 25c a 26c.
- En la NIA 240, apartado 17, se han actualizado los números de los apartados referenciados a 18-25 en lugar de ~~23-25~~ tal y como se indica en las modificaciones de concordancia de la NIA 315 (Revisada 2019).
- En la NIA 550, apartado A7 se ha eliminado la nota al pie.
- En la NIA 700 (Revisada), apartado A47, se ha eliminado la referencia a la NIA 315 (Revisada).

- En la NIGC 1, apartado 53, se sustituye la expresión en inglés «as of» por «as at» *momento determinado* a efectos de claridad.
- En las modificaciones de concordancia a las NIA como resultado de los proyectos de gestión de la calidad, se actualiza la NIA 200, apartado A16 sustituyendo la expresión en inglés «~~pertain~~ing» por «related to» para ser coherente con el apartado 14.
- En las modificaciones de concordancia a las NIA como resultado de los proyectos de gestión de la calidad, se actualiza la NIA 300 añadiendo el apartado A11A y eliminando completamente el apartado A16 para reflejar el movimiento del apartado 11 al apartado 9.
- En las modificaciones de concordancia a las NIA como resultado de los proyectos de gestión de la calidad, se actualiza la NIA 300 eliminando el formato tachado incorrecto al principio del apartado A7.
- Se han actualizado las referencias en las notas al pie para reflejar la nueva numeración de la NIA 315 (Revisada 2019). Estos cambios no se habían incorporado previamente en las modificaciones de concordancia.
 - NIA 210, apartado A16
 - NIA 230, apartados A7, A8 y Anexo
 - NIA 240, apartado A32
 - NIA 250 (Revisada), apartado 13
 - NIA 260 (Revisada), apartado A52
 - NIA 265, apartados 2 y A8
 - NIA 300, apartado A4
 - NIA 320, apartados 6 y A2
 - NIA 402, apartado 9
 - NIA 505, apartados A9, A17 y A19
 - NIA 520, apartados 1 y A18
 - NIA 540 (Revisada), apartados A104 y A149
 - NIA 550, apartados 11, 12, 18 y A17
 - NIA 570 (Revisada), apartados 10 y A7
 - NIA 600, apartado A28
 - NIA 610 (Revisada 2013), apartados A4, A26 y A36
 - NIA 701, apartado A22
 - NIA 800 (Revisada), apartado 10

Parte II

- NIEA 3410, se han corregido las referencias en los títulos de los apartados A140 -A145.

EL PAPEL DE LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) sirve al interés público contribuyendo al desarrollo de organizaciones, mercados y economías fuertes y sostenibles. IFAC defiende la transparencia, rendición de cuentas y comparabilidad de la información financiera; ayuda al desarrollo de la profesión contable y de auditoría y comunica la importancia y valor de los profesionales de la contabilidad a la infraestructura financiera global. Fundada en 1977, IFAC está compuesta actualmente por más de 175 miembros y asociados en más de 130 países de todo el mundo, que representan a casi 3 millones de profesionales de la contabilidad en ejercicio en la industria y el comercio, el sector público y la educación.

Como parte de su obligación de interés público, IFAC contribuye al desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales de auditoría y aseguramiento de alta calidad principalmente mediante su apoyo al IAASB. IFAC proporciona recursos humanos, gestión de instalaciones, apoyo en comunicaciones y financiación a este consejo independiente emisor de normas. Así mismo facilita el proceso de presentación de candidaturas y la selección de los miembros del Consejo.

El IAASB fija sus propias agendas y aprueba sus publicaciones de acuerdo con su debido proceso y sin intervención alguna por parte de IFAC. IFAC no puede influir en las agendas o publicaciones. IFAC publica manuales, normas y otras publicaciones y es propietaria de los derechos de autor.

La independencia del IAASB está salvaguardada de diversas formas:

- supervisión formal independiente de la emisión de normas por parte del Consejo de Supervisión del Interés Público (visite www.ipiob.org para más información), que incluye un debido proceso riguroso que implica la consulta pública;
- un proceso público de presentación de candidaturas y la supervisión independiente de los procesos de presentación y selección por parte del Consejo de Supervisión del Interés Público;
- completa transparencia tanto en términos de proceso debido para la emisión de normas como por el acceso público a los documentos anexos a las agendas, reuniones y la publicación de las bases para las conclusiones junto con cada norma definitiva;
- la participación de un Grupo Consultivo Asesor y de observadores en el proceso de emisión de normas y
- el requerimiento de que los miembros del IAASB, así como los organismos que presentaron sus candidaturas o de los que son empleados, se comprometan con la independencia del Consejo, su integridad y misión de interés público.

Visite la página web de la IFAC www.ifac.org para obtener más información.

ESTRUCTURA DE LOS PRONUNCIAMIENTOS EMITIDOS POR EL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO



**PREFACIO DE LOS PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD,
AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS
RELACIONADOS**

(En vigor a partir del 15 de diciembre de 2011)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1–2
Los Pronunciamentos del IAASB	3–4
Pronunciamentos obligatorios del IAASB.....	3–4
El ámbito de aplicación de las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento	5-19
Normas Internacionales de Auditoría	11
Normas Internacionales de Control de Calidad.....	12
Otras Normas Internacionales.....	13–16
Juicio profesional.....	17
Aplicabilidad de las Normas Internacionales.....	18–19
Material no obligatorio	20-24
Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría	21–22
Notas Prácticas Relacionadas con Otras Normas Internacionales	23
Publicaciones de los servicios técnicos.....	24
Idioma	25

Introducción

1. Este prefacio de los *Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* se emite para facilitar el conocimiento del alcance y la autoridad de los pronunciamientos que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), según se establece en los Términos de Referencia del IAASB.
2. El IAASB está comprometido con la meta de desarrollar un conjunto de Normas Internacionales y otros pronunciamientos aceptados generalmente en todo el mundo. Los miembros del IAASB actúan en función del interés común del público en gran escala y la profesión contable en todo el mundo. Como resultado, es posible que dichos miembros adopten una postura respecto de un tema que no esté de acuerdo con la práctica actual de su país o su firma o con las personas que los proponen como miembros del IAASB.

Los pronunciamientos del IAASB

Pronunciamientos obligatorios del IAASB

3. Los pronunciamientos del IAASB regulan los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que se realizan de conformidad con las Normas Internacionales. Estos no anulan las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la auditoría de los estados financieros históricos o los encargos de aseguramiento sobre otra información en un país determinado, las cuales deben respetarse de conformidad con las normas nacionales de dicho país. En caso de que las disposiciones legales y reglamentarias difieran de las Normas del IAASB o estén en conflicto con estas respecto de un tema particular, los encargos realizados de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias locales no respetarán automáticamente las Normas del IAASB. Un profesional de la contabilidad no habrá cumplido con las Normas del IAASB, a menos que haya cumplido por completo con todas las Normas pertinentes al encargo.
4. Los pronunciamientos obligatorios del IAASB son las Normas Internacionales, las cuales se emiten según el debido proceso establecido por el IAASB.

El ámbito de aplicación de las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

5. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) se aplican a las auditorías de información financiera histórica.
6. Las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) se aplican a la revisión de información financiera histórica.
7. Las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) se aplican a los encargos de aseguramiento distintos de las auditorías y revisiones de información financiera histórica.
8. Las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) se aplican a los encargos de compilación, los encargos para aplicar procedimientos acordados y otros encargos de servicios relacionados, según especifica el IAASB.
9. De forma colectiva, se hace referencia a las NIA, NIER, NIEA y NISR como las Normas sobre Encargos del IAASB.
10. Las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) se aplican a todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos del IAASB.

Normas Internacionales de Auditoría

11. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros¹ realizada por un auditor independiente. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. El ámbito de aplicación de las NIA se define en la NIA 200².

Normas Internacionales de Control de Calidad

12. Las NICC se redactan para su aplicación a firmas en todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos del IAASB. El ámbito de aplicación de las NICC se define en la introducción a las NICC.

Otras Normas Internacionales

13. Algunas Normas Internacionales identificadas en los apartados 6 a 8 contienen objetivos, requerimientos, guías de aplicación y anotaciones explicativas, material introductorio y definiciones. Estos términos deben interpretarse de forma directamente análoga a la forma en que se explican en el contexto de las NIA y las auditorías de los estados financieros en la NIA 200.

¹ Excepto especificación en contrario, "estados financieros" hace referencia a los estados financieros que contienen información financiera histórica.

² NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

14. Otras Normas Internacionales identificadas en los apartados 6 a 8 incluyen los principios básicos y los procedimientos esenciales (señalados en letra en negrita y con la palabra “debe”), junto con el material de orientación en forma de guías de aplicación y otras anotaciones explicativas. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deben entenderse y aplicarse en el contexto de las anotaciones explicativas y de otra índole que brindan una orientación para su aplicación. Por lo tanto, es necesario considerar la totalidad del texto de una Norma para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales.
15. Los principios básicos y los procedimientos esenciales de una Norma se aplican a todos los casos en los que sean relevantes en las circunstancias del encargo. Sin embargo, en circunstancias excepcionales, un profesional de la contabilidad puede considerar necesario no cumplir con un procedimiento esencial relevante para poder cumplir con el objetivo de dicho procedimiento. En tal situación, el profesional de la contabilidad debe documentar de qué manera los procedimientos alternativos realizados cumplieron con el objetivo del procedimiento, así como los motivos del incumplimiento, excepto que estos ya estén aclarados. Se espera que la necesidad de un profesional de la contabilidad de incumplir un procedimiento esencial relevante surja únicamente cuando, en las circunstancias específicas de un encargo, dicho procedimiento sería ineficaz.
16. Los anexos, que forman parte de la guía de aplicación, son parte integral de una Norma. El objetivo y la aplicación de un anexo se explican en el cuerpo de la Norma relacionada o en el título y la introducción del anexo.

Juicio profesional

17. La naturaleza de las Normas Internacionales requiere que el profesional de la contabilidad ejerza el juicio profesional al aplicarlas.

Aplicabilidad de las Normas Internacionales

18. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una Norma Internacional específica se detallan en la Norma. Salvo disposición en contrario en la Norma Internacional, el profesional de la contabilidad puede aplicar una Norma Internacional antes de su fecha de entrada en vigor.
19. Las Normas Internacionales son aplicables a los encargos del sector público. Cuando corresponde, se incluyen consideraciones adicionales específicas para entidades del sector público:
 - (a) En el cuerpo de una Norma Internacional para el caso de NIA y NICC, o
 - (b) En una Perspectiva para el Sector Público (PSP) que aparezca al término de otras Normas Internacionales.

Material no obligatorio

20. El material no obligatorio incluye Notas de Prácticas emitidas por el IAASB y publicaciones de los servicios técnicos. El material no obligatorio no es parte de las Normas Internacionales del IAASB.

Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría

21. Las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (NIPA) no imponen requerimientos adicionales a los auditores a los incluidos en las NIA, ni modifican la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las NIA relevantes para la auditoría. Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en la elaboración del correspondiente material nacional. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de capacitación y orientación interna.
22. Según la naturaleza del tema o temas cubiertos, una NIPA puede ayudar al auditor a:
 - obtener conocimiento de las circunstancias de la entidad y hacer juicios acerca de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material;
 - hacer juicios acerca de cómo responder ante los riesgos valorados, lo que incluye juicios acerca de los procedimientos que pueden ser apropiados según las circunstancias; o
 - abordar consideraciones de emisión de informes, incluso la formación de la opinión sobre los estados financieros y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.

Notas Prácticas Relacionadas con Otras Normas Internacionales

23. El IAASB también puede emitir Notas Internacionales de Prácticas de Encargos de Revisión (NIPER), Notas Internacionales de Prácticas de Encargos de Aseguramiento (NIPEA) y Notas Internacionales de Prácticas de Servicios Relacionados (NIPSR) con el mismo propósito para las NIER, las NIEA y las NISR respectivamente.

Publicaciones de los servicios técnicos del IAASB

24. Las publicaciones de los servicios técnicos del IAASB se utilizan como ayuda para poner a los profesionales en conocimiento de nuevas cuestiones significativas en relación con los requerimientos existentes y las guías de aplicación, o para dirigir su atención a las disposiciones relevantes de los pronunciamientos del IAASB.

Idioma

25. Los únicos textos autorizados de una Norma Internacional del IAASB, una Nota de Prácticas, un borrador en fase de consulta o cualquier otro documento son los publicados por el IAASB en idioma inglés.

GLOSARIO DE TÉRMINOS¹

(Enero 2020)

Controles de acceso – Procedimientos diseñados para restringir el acceso a terminales, programas y datos electrónicos (on-line). Los controles de acceso consisten en la "autenticación de usuario" y "autorización de usuario". La "autenticación de usuario" normalmente intenta identificar un usuario a través de identificaciones únicas para comenzar la sesión, contraseñas, tarjetas de acceso o datos biométricos. La "autorización de usuario" consiste en reglas de acceso para determinar los recursos del ordenador a los que puede acceder cada usuario. De forma específica, estos procedimientos están diseñados para prevenir o detectar:

- acceso no autorizado a terminales, programas y datos electrónicos (on-line);
- registro de transacciones no autorizadas;
- cambios no autorizados en ficheros de datos;
- el uso de programas de ordenador por personal no autorizado; y
- el uso de programas de ordenador que no han sido autorizados.

**Estimación contable* – Un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación.

**Registros contables* – Registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

Encargo de procedimientos acordados – Contrato en el que un auditor se compromete a realizar aquellos procedimientos de auditoría acordados por el auditor, la entidad auditada y terceras partes y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del auditor. El informe va dirigido únicamente a aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, dado que otros, no conocedores de los motivos de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

**Procedimientos analíticos* – Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.

Informe anual – Documento o conjunto de documentos, preparado habitualmente con periodicidad anual por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con disposiciones legales, reglamentarias o con la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financiera tal como se expone en los estados financieros. El informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe de auditoría correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno.

**Anomalía* – Una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población.

Criterios aplicables (en el contexto de la NIEA 3410)² – Los criterios utilizados por la entidad para cuantificar e informar acerca de sus emisiones en la declaración de GEI.

Criterios aplicables (en el contexto de la NIEA 3420)³ – Los criterios empleados por la parte responsable en la compilación de la información financiera proforma. Los criterios pueden haber sido establecidos por un organismo emisor de normas autorizado o

* Indica un término definido en las NIA

† Indica un término definido en la NICC 1.

¹ En el caso de encargos referidos al sector público, los términos de este glosario deben interpretarse referidos a sus equivalentes en el sector público.

En los supuestos de términos contables que no hayan sido definidos en los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, la referencia debe efectuarse al Glosario de Términos publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

² NIEA 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero*

³ NIEA 3420, *Encargos de Aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto*

reconocido o por disposición legal o reglamentaria. En el caso de que no existan criterios establecidos, serán desarrollados por la parte responsable.

**Marco de información financiera aplicable* – Marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias. En el contexto de la NISR 4410 (Revisada)⁴ la referencia es a la información financiera en lugar de a los estados financieros.

El término “marco de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- (a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- (b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) anteriores.

Controles de aplicación en las tecnologías de la información – Procedimientos manuales o automatizados que operan habitualmente en relación con la gestión de procesos. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Por consiguiente, los controles de aplicación están relacionados con los procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar sobre transacciones u otros datos financieros.

**Criterios aplicados (en el contexto de la NIA 810 (Revisada))⁵* – Los criterios aplicados por la dirección para la preparación de los estados financieros resumidos.

**Adecuación (de la evidencia de auditoría)* – Medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

**Transacción realizada en condiciones de independencia mutua* – Una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.

**Afirmaciones* – Manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Valorar – Analizar los riesgos de incorrección material identificados para determinar su significatividad. “Valorar” por convención, se usa solo en relación con el riesgo. (Véase también *Evaluar*)

Asociación – (véase *Asociación del auditor con la información financiera*)

**†Grado de Seguridad/Aseguramiento-* (véase *Seguridad razonable*)

Encargo que proporciona un grado de seguridad/Encargo de aseguramiento – Encargo en el que un profesional ejerciente tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios). Todo encargo de aseguramiento se clasifica atendiendo a dos dimensiones:

- (i) Como encargo de seguridad razonable o como encargo de seguridad limitada:
 - a. Encargo de seguridad razonable – Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.
 - b. Encargo de seguridad limitada – Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable,

⁴ NISR 4410 (Revisada), *Encargos de compilación*.

⁵ NIA 810 (Revisada), *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*

como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente.

(ii) Como encargo de constatación o como encargo consistente en un informe directo:

- a. Encargo de constatación – Encargo de aseguramiento en el que una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del profesional ejerciente también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de aseguramiento. En un encargo de constatación, la conclusión del profesional ejerciente trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. La conclusión del profesional ejerciente puede redactarse refiriéndose a:
 - i. la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
 - ii. la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
 - iii. una declaración realizada por la parte o por las partes apropiadas.
- b. Encargo consistente en un informe directo – Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del profesional ejerciente se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios.

Riesgo de un encargo que proporciona un grado de seguridad/de un encargo de aseguramiento – Riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales.

Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento – Habilidades y técnicas de planificación, obtención de evidencia, evaluación de evidencia, comunicación e información que muestra un profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento, distintas de la especialización en la materia subyacente objeto de análisis de cualquier encargo de aseguramiento específico o de su medida o evaluación.

**Documentación de auditoría* – Registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término “papeles de trabajo”).

**Evidencia de auditoría* – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. (Véase *Suficiencia de la evidencia de auditoría* y *Adecuación de la evidencia de auditoría*)

**Archivo de auditoría* – Una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.

**Firma de auditoría* – (véase *Firma*)

**Opinión de auditoría* – (véase *Opinión modificada* y *Opinión no modificada*)

**Riesgo de auditoría* – Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

**Muestreo de auditoría (muestreo)* – Aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.

**Estados financieros auditados (en el contexto de la NIA 810 (Revisada))* – Estados financieros⁶ auditados por el auditor de conformidad con las NIA, y de los cuales derivan los estados financieros resumidos.

**Auditor* – El término “auditor” se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Asociación del auditor con la información financiera – Un auditor está asociado a la información financiera cuando emite un informe que se adjunta a dicha información o cuando consiente que se utilice su nombre en una relación de tipo profesional.

**Experto del auditor* – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio⁷ o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo.

**Estimación puntual o rango del auditor* – Una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la dirección.

**Rango del auditor* – (véase *Estimación puntual del auditor*)

Año base – Un año específico o un promedio de varios años con los que se comparan las emisiones de la entidad a lo largo del tiempo.

**Riesgo de negocio* – Riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

Límite y comercialización – Un sistema que establece límites de emisiones globales, asigna volúmenes de emisiones a los participantes y les permite comercializar créditos de emisiones y volúmenes unos con otros.

Método de exclusión – Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, pero en el que los correspondientes objetivos de control y los controles relacionados con los mismos en la subcontratación se excluyen de dicha descripción, así como del alcance del encargo del auditor de la entidad prestadora del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y el alcance del encargo del auditor de la entidad prestadora del servicio incluyen los controles existentes en la organización de servicios para el seguimiento de la eficacia de los controles en la subcontratación, lo cual puede incluir la revisión por parte de la organización de servicios de un informe de aseguramiento relativo a los controles en la subcontratación.

**Estados financieros comparativos* – Información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

**Información comparativa* – Importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En el contexto de la NIEA 3410 la información comparativa se define como las cantidades e información a revelar incluidas en la declaración de GEI relativas a uno o más periodos anteriores.

Encargo de compilación – Encargo en el que un profesional ejerciente aplica conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable e informar según se requiere en esta NISR. En toda la NISR 4410 (Revisada), los términos “compilar”, “compilación” y “compilado” se utilizan en este contexto.

**Controles complementarios de la entidad usuaria* – Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las entidades usuarias. Si es necesario para alcanzar los objetivos de control, estos controles complementarios se identificarán en la descripción del sistema.

**Marco de cumplimiento* – (véase *Marco de información financiera aplicable* y *Marco de información con fines generales*)

⁶ La NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13 (f), define el término “estados financieros”.

⁷ En su caso, los términos “socio” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

**Componente* – Una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo.

**Auditor del componente* – Auditor que, a petición del equipo del encargo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente.

**Dirección del componente* – La dirección responsable de la preparación de la información financiera de un componente.

**Importancia relativa del componente* – La importancia relativa para un componente determinada por el equipo del encargo del grupo.

Técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) (CAATs, Computer-assisted audit techniques) – Aplicaciones de los procedimientos de auditoría utilizando el ordenador como una herramienta de auditoría (también llamadas TAAO).

Controles – Políticas o procedimientos que establece una entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. En este contexto:

- (i) Las políticas son declaraciones de lo que se debería o no se debería hacer dentro de la entidad para llevar a cabo el control. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.
- (ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.

Entorno de control – Incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control es un componente del control interno.

Objetivo de control – La finalidad o el propósito de un determinado aspecto de los controles. Los objetivos de control están relacionados con los riesgos que los controles intentan mitigar.

**Riesgo de control* – (véase *Riesgo de incorrección material*)

Controles en la organización de servicios – Controles sobre el logro de un objetivo de control cubierto por el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio.

Controles en la subcontratación de la organización de servicios – Controles en la subcontratación cuyo fin es proporcionar una seguridad razonable de que se alcanza un objetivo de control.

Gobierno corporativo – (véase *Gobierno de la entidad*)

**Cifras correspondientes de periodos anteriores* – Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados “cifras del periodo actual”). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.

Criterios – Las referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Los “criterios aplicables” son los criterios utilizados en un encargo concreto.

**Fecha de aprobación de los estados financieros* – Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos.

†*Fecha del informe* (en relación con el control de calidad) – La fecha elegida por el profesional ejerciente para fechar el informe.

**Fecha del informe de auditoría* – Fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁸.

**Fecha de los estados financieros* – Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.

**Fecha de publicación de los estados financieros* – Fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros.

**Deficiencia en el control interno* – Existe una deficiencia en el control interno cuando:

⁸ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

- (a) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o
- (b) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

**Riesgo de detección* – Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

**Ayuda directa* – Utilización de auditores internos para la aplicación de procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

**Elemento* – (véase *Elemento de un estado financiero*)

**Elemento de un estado financiero (en el contexto de la NIA 805 (Revisada)⁹* – Un elemento, cuenta o partida de un estado financiero.

Emissiones – Los GEI que, durante el periodo en cuestión, han sido emitidos a la atmósfera o que hubieran sido emitidos a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero. Las emisiones se pueden categorizar de la siguiente manera:

- Emisiones directas (también conocidas como emisiones de Alcance 1), que son emisiones de fuentes pertenecientes a la entidad o controladas por esta.
- Emisiones indirectas, que son emisiones derivadas de las actividades de la entidad pero que ocurren en fuentes pertenecientes a otra entidad o controladas por esta. Las emisiones indirectas se pueden categorizar de la siguiente manera:
 - Emisiones de Alcance 2, que son emisiones asociadas con la energía que se transfiere hacia la entidad y que esta consume.
 - Emisiones de Alcance 3, que comprenden al resto de las emisiones indirectas.

Deducción de emisiones – Cualquier elemento incluido en la declaración de GEI que se deduce del total de las emisiones informadas, pero que no constituye una eliminación; por lo general incluye compensaciones adquiridas, pero también puede incluir una variedad de otros instrumentos o mecanismos, tales como créditos de rendimiento y volúmenes reconocidos por un plan normativo o de otro tipo del cual la entidad forma parte.

Factor de emisiones – Un factor o un ratio matemático para convertir la medida de una actividad (por ejemplo, litros de combustible consumidos, kilómetros recorridos, la cantidad de animales de una industria pecuaria o toneladas obtenidas de un producto) en una estimación de la cantidad de GEI asociada con dicha actividad.

Plan de comercialización de emisiones – Un método basado en el mercado que se utiliza a fin de controlar los gases de efecto invernadero por medio de incentivos económicos para lograr reducciones en las emisiones de dichos gases.

**Párrafo de énfasis* – Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Circunstancias del encargo – El contexto en sentido amplio que define un determinado encargo, que incluye: los términos del encargo; su calificación como encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada; las características de la materia subyacente objeto de análisis; los criterios para la medida o evaluación; las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe; las características relevantes de la parte responsable, del medidor o evaluador, y de la parte contratante y su entorno, y otras cuestiones, como, por ejemplo, los hechos, transacciones, condiciones y prácticas que puedan tener un efecto significativo sobre el encargo.

†Documentación del encargo – El registro del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y de las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término "papeles de trabajo").

Carta de encargo – Términos escritos de un encargo en forma de carta.

**†Socio del encargo¹⁰* – El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal. En su caso, el término "socio del encargo" se entenderá referido a su equivalente en el sector público.

**†Revisión de control de calidad del encargo* – Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con

⁹ NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales- Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*

¹⁰ "Socio del encargo", "socio", y "firma de auditoría" deben interpretarse referidos a sus equivalentes en el sector público, cuando fuere pertinente.

anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.

*†*Revisor de control de calidad del encargo* – Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

Riesgo del encargo – Riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales.

*†*Equipo del encargo* – Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos del auditor contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red. El término "equipo del encargo" también excluye las personas de la función de auditoría interna del cliente que proporcionan ayuda directa en un encargo de auditoría cuando el auditor cumple los requerimientos de la NIA 610 (Revisada 2013)¹¹.

*†*Equipo del encargo (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)¹²* – Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. *Se excluyen los expertos externos del profesional ejerciente contratados por la firma o por una firma de la red.*

Parte contratante – La parte o partes que contratan al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento.

Entidad (en el contexto de la NIEA 3410) – La entidad legal, la entidad económica o la parte identificable de una entidad legal o económica (por ejemplo, una fábrica única u otra forma de instalación, tal como un vertedero), o la combinación de entidades legales o de otro tipo o partes de dichas entidades (por ejemplo, un negocio conjunto) con la cual las emisiones de la declaración de GEI están relacionadas.

Error – Una incorrección no intencionada contenida en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar.

**Incertidumbre en la estimación* – Susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición.

Evaluar – Identificar y analizar los aspectos relevantes, incluyendo la aplicación de procedimientos posteriores cuando fuere necesario, para alcanzar una conclusión específica sobre dichos aspectos. "Evaluación", por convención, se utiliza únicamente en relación con un rango de cuestiones, entre ellas la evidencia, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la dirección ante un riesgo. (véase también *Valorar*)

Evidencia – Información utilizada por el profesional ejerciente para alcanzar su conclusión. La evidencia incluye tanto la información contenida en los correspondientes sistemas de información, en su caso, como otra información. A efectos de las NIEA:

- (i) La suficiencia de la evidencia es la medida cuantitativa de esta.
- (ii) La adecuación de la evidencia es la medida cualitativa de esta.

**Contestación en disconformidad* – Respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.

**Auditor experimentado* – Una persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:

- (a) los procesos de auditoría;
- (b) las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- (c) el entorno empresarial en el que la entidad opera; y
- (d) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la entidad opera.

¹¹ La NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, establece los límites a la utilización de ayuda directa. También recoge que es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de ayuda directa de los auditores internos. En consecuencia, la utilización de ayuda directa se limita a las situaciones en las que esta se permite.

¹² NIEA 3000 (Revisada) *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*

**Experto* – (véase *Experto del auditor* y *Experto de la dirección*)

**Especialización* – Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

**Confirmación externa* – Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.

Fuente de información externa – Una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la dirección, organización de servicios¹³ o experto del auditor¹⁴, la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta.

**Marco de imagen fiel* – (véase *Marco de información financiera aplicable* y *Marco de información con fines generales*)

**Estados financieros* – Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada.

*†*Firma de auditoría* – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad. En su caso, el término “firma” se entenderá referido a su equivalente en el sector público.

Pronóstico – Información financiera prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que ocurran y medidas que la dirección espera tomar en la fecha a la que se refiere la información que se prepara (mejor estimación).

**Fraude* – Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

**Factores de riesgo de fraude* – Hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

Información financiera fraudulenta – Implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos.

Procedimientos posteriores – Procedimientos realizados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material, incluyendo pruebas de controles (de ser el caso), pruebas de detalle y procedimientos analíticos.

Controles generales de las tecnologías de la información (TI) – Controles de los procesos de TI de la entidad que apoyan el funcionamiento continuo apropiado del entorno de TI, incluido el funcionamiento continuo efectivo de los controles de procesamiento de la información y la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de la información) en el sistema de información de la entidad. Véase también la definición de entorno de TI.

**Estados financieros con fines generales* – Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

**Marco de información con fines generales* – Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El término “marco de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

¹³ NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios, apartado 8

¹⁴ NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor apartado 6

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores¹⁵.

Declaración de GEI – Una declaración que establece elementos constitutivos y que cuantifica las emisiones de GEI de una entidad para un periodo (a veces conocida como un inventario de emisiones) y, cuando corresponda, información comparativa y notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas de emisión de informes y cuantificación significativas. La declaración de GEI de una entidad también puede incluir un listado categorizado de las eliminaciones o deducciones de emisiones. Cuando el encargo no cubre la declaración de GEI completa, el término "declaración de GEI" debe leerse como esa parte que está cubierta por el encargo. La declaración de GEI es la "información de la materia objeto de análisis" del encargo¹⁶.

Gases de efecto invernadero (GEI) – Dióxido de carbono (CO₂) y cualesquiera otros gases requeridos por los criterios aplicables a ser incluidos en la declaración de GEI, tales como: metano, óxido de nitrógeno, hexafluoruro de azufre, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y clorofluorocarbonos. Los gases que no son dióxido de carbono por lo general se expresan en términos de equivalentes del dióxido de carbono (CO₂-e).

Gobierno de la entidad – Describe la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.

**Grupo* – Todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.

**Auditoría del grupo* – La auditoría de los estados financieros del grupo.

**Opinión de auditoría del grupo* – La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

**Socio del encargo del grupo* – El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo del grupo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos del encargo constituirán, de forma colectiva, el socio del encargo del grupo y el equipo del encargo del grupo, respectivamente.

**Equipo del encargo del grupo* – Los socios de auditoría, incluido el socio del encargo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.

**Estados financieros del grupo* – Los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término “estados financieros del grupo” también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante, pero se encuentran bajo control común.

**Dirección del grupo* – La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.

**Controles del grupo* – Controles diseñados, implementados y mantenidos por la dirección del grupo sobre la información financiera de éste.

**Información financiera histórica* – Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.

Método de inclusión – Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, y los correspondientes controles relacionados con los mismos en dicha subcontratación se incluyen en dicha descripción así como en el alcance del encargo del auditor de la entidad prestadora del servicio.

*Independencia*¹⁷ – Comprende:

- (a) Actitud mental independiente – Actitud mental que permite expresar una opinión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
- (b) Independencia aparente – Supone evitar los hechos o circunstancias que son tan significativos que un tercero con juicio y bien

¹⁵ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13(a)

¹⁶ NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(x)

¹⁷ En los términos definidos en el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA).

informado, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma de auditoría o de un miembro del equipo del encargo de auditoría o del encargo que proporciona un grado de seguridad (encargo de aseguramiento) se han visto comprometidos.

Controles del procesamiento de la información – Controles relacionados con el procesamiento de la información en aplicaciones de TI o procesamientos manuales de la información en el sistema de información de la entidad que responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información).

**Riesgo inherente* – (véase *Riesgo de incorrección material*)

Factores de riesgo inherente – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude¹⁸ en la medida en la que afectan al riesgo inherente.

**Encargo de auditoría inicial* – Un encargo de auditoría en el que:

- (a) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o
- (b) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.

Indagación – La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.

Indagación (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)) – La indagación consiste en la búsqueda de información a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.

Inspección (como procedimiento de auditoría) – Examen de los registros o documentos, ya sean internos o externos, en papel, soporte informático u otro medio, o un examen físico de un activo.

**‡Inspección (en relación con el control de calidad)* – En el contexto de los encargos finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del encargo.

Usuarios a quienes se destina el informe – Personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento.

Información financiera o estados financieros intermedios – Información financiera (que puede no comprender un conjunto completo de estados financieros, tal como se ha definido anteriormente) emitida en fechas anteriores a la finalización de un ejercicio económico (por lo general, semestral o trimestralmente).

**Función de auditoría interna* – Función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno.

Audidores internos – Personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función similar.

**Control interno* – El proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

**Normas Internacionales de Información Financiera* – Las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Investigar – Indagar para resolver cuestiones que surgen de otros procedimientos.

Entorno de las TI – Las aplicaciones de TI y la infraestructura que da soporte a las TI, así como los procesos y el personal involucrado en esos procesos que una entidad utiliza para respaldar las operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio.

¹⁸ NIA 240, apartados A24–A27

Cuestiones clave de la auditoría – Aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

Seguridad limitada (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)) – El grado de seguridad que se obtiene cuando el riesgo del encargo se reduce hasta un nivel aceptable dadas las circunstancias de este, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión, por el profesional ejerciente, de una conclusión de conformidad con esta NIER. La combinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es como mínimo suficiente para que el profesional ejerciente obtenga un grado significativo de seguridad. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con los estados financieros.

Encargo de seguridad limitada – (véase *Encargo que proporciona un grado de seguridad/Encargo de aseguramiento*)

*†*Entidad cotizada* – Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.

**Dirección* – Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

**Sesgo de la dirección* – Falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.

**Experto de la dirección* – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

**Estimación puntual de la dirección* – La cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.

Medidor o evaluador – La parte o partes que miden o evalúan la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. El medidor o evaluador posee especialización en la materia subyacente objeto de análisis.

Apropiación indebida de activos – Implica la sustracción de los activos de una entidad y, a menudo, se realiza por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar.

**Incorrección* – Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida de los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

En el contexto de la NIEA 3000 (Revisada), una incorrección se define como la diferencia entre la información sobre la materia objeto de análisis y la medida o evaluación adecuadas de la materia subyacente objeto de análisis de conformidad con los criterios. Las incorrecciones pueden ser intencionadas o no, cualitativas o cuantitativas e incluyen las omisiones.

En el contexto de la NISR 4410 (Revisada), una incorrección se define como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando la información financiera se prepara de conformidad con un marco de imagen fiel, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del profesional ejerciente, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que la información financiera se presente fielmente, o exprese la imagen fiel, en todos los aspectos materiales.

Incorrección en la descripción de un hecho (con respecto a otra información) (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) – Otra información que no está relacionada con las cuestiones que figuran en la información sobre la materia objeto de análisis o en el informe de aseguramiento, que se expone o presenta de manera incorrecta. Las incorrecciones materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene la información sobre la materia objeto de análisis.

Incorrección en la otra información – Existe una incorrección en la otra información cuando la otra información está incorrectamente expresada o induce a error de algún otro modo (lo que incluye cuando omite u oculta información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información).

**Opinión modificada* – Opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros.

*†*Seguimiento (en relación con el control de calidad)* – Proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.

**Solicitud de confirmación negativa* – Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.

*†*Red* – Una estructura más amplia:

- (a) que tiene por objetivo la cooperación, y
- (b) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

*†*Firma de la red* – Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.

**Incumplimiento (en el contexto de la NIA 250 (Revisada))*¹⁹ – Actos u omisiones, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad.

**Sin contestación* – Falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.

**Riesgo ajeno al muestreo* – Riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo.

Observación – Consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de las actividades de control.

**Saldos de apertura* – Saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos.

Límites de la organización – El límite que determina las operaciones a incluir en la declaración de GEI de la entidad.

**Otra información* – Información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad.

Otra información (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) – Información (distinta de la información sobre la materia objeto de análisis y del informe de aseguramiento sobre ella) que se incluye, bien sea por disposición legal, reglamentaria o por costumbre, en un documento que contiene la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sobre ella.

**Párrafo sobre otras cuestiones* – Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

**Desenlace de una estimación contable* – Importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en las que se basa una estimación contable.

Estrategia global de auditoría – Establece el alcance, el enfoque de la auditoría y su momento de realización, sirviendo de guía para el desarrollo de un plan de auditoría más detallado.

*†*Socio* – Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.

**Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo* – Cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la

¹⁹ NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*

probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. En el contexto de la NIEA 3410, la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se define como la cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente, por debajo del nivel de la importancia relativa para la declaración de GEI al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para la declaración de GEI. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de emisiones o información a revelar.

Ejecución paso a paso – Selección de transacciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso en el sistema de información.

*†*Personal* – Socios y empleados.

**Generalizado* – Término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de estas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- (a) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- (b) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- (c) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

**Población* – Conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones.

**Solicitud de confirmación positiva* – Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.

Profesional ejerciente – Un profesional de la contabilidad en ejercicio.

Profesional ejerciente (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) – La persona o las personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma). Cuando esta NIEA establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “profesional ejerciente”.

Profesional ejerciente (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)) – Profesional de la contabilidad en ejercicio. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando la NIER 2400 (Revisada) establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “profesional ejerciente”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Profesional ejerciente (en el contexto de la NISR 4410 (Revisada)) – Profesional de la contabilidad en ejercicio que realiza el encargo de compilación. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando la NISR 4410 (Revisada) establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “profesional ejerciente”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Experto del profesional ejerciente – Persona u organización especializada en un campo distinto al de los encargos de aseguramiento, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el profesional ejerciente para facilitarle la obtención de evidencia suficiente y adecuada. Un experto del profesional ejerciente puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma del profesional ejerciente o de una firma de la red) o externo.

**Condiciones previas a la auditoría* – Utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y la conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa²⁰ sobre la que se realiza una auditoría.

**Auditor predecesor* – Auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

**Premisa, referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, sobre la*

²⁰ NIA 200, apartado 13

que se realiza la auditoría – La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NIA. Es decir, son responsables:

- (a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
- (b) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- (c) de proporcionar al auditor:
 - (i) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y
 - (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

En el caso de un marco de imagen fiel, el apartado (a) anterior puede formularse como “de la preparación y presentación *fiel* de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera”, o “de la preparación de estados financieros que *expresan la imagen fiel*, de conformidad con el marco de información financiera”.

La “premisa referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre la que se realiza la auditoría” también puede denominarse “la premisa”.

Ajustes proforma – En relación con información financiera no ajustada, incluyen:

- (a) ajustes a la información financiera no ajustada que muestran el impacto de un hecho o transacción significativo (“hecho” o “transacción”) como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración y
- (b) ajustes a información financiera no ajustada necesarios para que la información financiera proforma sea compilada sobre una base congruente con el marco de información financiera aplicable de la entidad a la que se refiere (“entidad”) y con sus políticas contables dentro de dicho marco.

Los ajustes proforma incluyen la información financiera pertinente de un negocio que ha sido o será adquirido (“objeto de inversión”), o de un negocio que ha sido o será vendido (“objeto de desinversión”), siempre que dicha información sea utilizada en la compilación de la información financiera proforma (“información financiera del objeto de inversión o desinversión”).

Información financiera proforma – Información financiera que se muestra conjuntamente con ajustes con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción sobre información financiera no ajustada como si el hecho o la transacción hubiese *tenido lugar* en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En esta NIEA se supone que la información financiera proforma se presenta en formato de columnas que muestran: (a) la información financiera no ajustada; (b) los ajustes proforma; y (c) la columna proforma resultante.

*Profesional de la contabilidad*²¹ – Una persona que es miembro de un organismo integrante de la IFAC.

*Profesional de la contabilidad en ejercicio*²² – Un profesional de la contabilidad que trabaja en una firma de auditoría, con independencia de su adscripción funcional, y presta servicios profesionales (*por ejemplo, auditoría, asesoramiento fiscal o consultoría*). *Este término también se utiliza para referirse a una empresa de profesionales de la contabilidad en ejercicio.*

**Juicio profesional* – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.

Juicio profesional (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia

²¹ En los términos definidos en el Código de ética del IESBA.

²² En los términos definidos en el Código de ética del IESBA.

relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo.

Juicio profesional (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)) – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento, las de contabilidad y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de revisión.

**Escepticismo profesional* – Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia.

Escepticismo profesional (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) – Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones y una valoración crítica de la evidencia.

**Normas profesionales* – Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.

†Normas profesionales (en el contexto de la NICC 1)²³ – Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* del IAASB y requerimientos de ética aplicables.

Proyección, Extrapolación – Información financiera prospectiva preparada sobre la base de:

- (a) Casos hipotéticos sobre hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que se produzcan, como sucede en las empresas que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o
- (b) una combinación de las mejores estimaciones y de un caso hipotético.

Información financiera prospectiva – Información financiera basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad. La información financiera prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico, una proyección o una combinación de ambas (véase *Pronóstico y Proyección*)

Folleto – Un documento emitido en cumplimiento de requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias relativos a los valores de una entidad en relación con los que se presupone que un tercero debe tomar una decisión de inversión.

Sector público – Administraciones Públicas nacionales, regionales (por ejemplo, estados, provincias u otros territorios) y locales (por ejemplo, ciudades o pueblos), así como otras entidades vinculadas a las distintas Administraciones Públicas (por ejemplo, agencias, organismos, comités y empresas).

Información financiera publicada – Información financiera de la entidad o de un objeto de inversión o de desinversión que se hace pública.

Compensación adquirida – Una deducción de emisiones en la cual la entidad paga por la reducción de las emisiones de otra entidad (reducciones de emisiones) o por el aumento de las eliminaciones de emisiones de otra entidad (mejoramiento de eliminaciones), comparada con una referencia hipotética.

Cuantificación – El proceso de determinación de la cantidad de GEI relacionados con la entidad, ya sea directa o indirectamente, según su emisión (o eliminación) por parte de ciertas fuentes en particular (o sumideros).

**†Seguridad razonable (en el contexto de los encargos de auditoría, y de control de calidad)* – Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

Encargo de seguridad razonable – (véase *Encargo que proporciona un grado de seguridad/Encargo de aseguramiento*)

Recálculo – Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.

**Parte vinculada* – Una parte que es:

- (a) una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o
- (b) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto
 - (i) una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información

²³ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;

- (ii) otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
- (iii) otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:
 - a. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
 - b. propietarios que sean familiares próximos; o
 - c. personal clave de la dirección compartido.

No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes vinculadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

Servicios relacionados – Comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

Afirmaciones relevantes – Una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes (es decir, el riesgo inherente).

*†*Requerimientos de ética aplicables (en el contexto de la NICC 1)* – Requerimientos de ética a los que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo cuando realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, y que, por lo general, comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

Requerimientos de ética aplicables (en el contexto de las NIA) – Requerimientos de ética a los que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo cuando realizan un encargo de auditoría, y que, por lo general, comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con una auditoría de los estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

Requerimientos de ética aplicables (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)) – Requerimientos de ética a los que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza un encargo de revisión, y que, por lo general, comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con una revisión de estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

Requerimientos de ética aplicables (en el contexto de la NISR 4410 (Revisada)) – Requerimientos de ética a los que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza un encargo de compilación y que, por lo general, comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con los encargos de compilación, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

Eliminación – Los GEI que la entidad, durante el periodo en cuestión, ha eliminado de la atmósfera o que hubiera emitido a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero.

Reejecución – Ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

**Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (referido en la NIA 402²⁴ como “informe tipo I”)* – Informe que comprende:

- (a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y
- (b) un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable,

²⁴ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (referido en la NIEA 3402²⁵ como “informe tipo 1”) (en el contexto de la NIEA 3402) – Informe que comprende:

- (a) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;
- (b) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:
 - (i) la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado en la fecha determinada;
 - (ii) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada; y
- (c) un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (b)(i) -(ii) anteriores.

**Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (referido en la NIA 402 como “informe tipo 2”) – Informe que comprende:*

- (a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada o a lo largo de un período específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un período específico; y
- (b) un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:
 - (i) su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles; y
 - (ii) una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio y de los resultados obtenidos.

Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (referido en la NIEA 3402 como “informe tipo 2”) (en el contexto de la NIEA 3402) – Informe que comprende:

- (a) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;
- (b) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:
 - (i) la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo determinado;
 - (ii) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y
 - (iii) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo determinado; y
- (c) un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que:
 - (i) proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (b)(i)- (iii) anteriores e

²⁵ NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios*

- (ii) incluye una descripción de las pruebas de controles y de los resultados de las mismas.

Parte responsable – La parte o partes responsables de la materia subyacente objeto de análisis.

Revisión (en relación con el control de calidad) – Valoración de la calidad del trabajo realizado y de las conclusiones alcanzadas por otros.

Encargo de revisión – El objetivo de un encargo de revisión es permitir al auditor determinar, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que sería necesaria en una auditoría, si ha llegado a conocimiento del auditor algún hecho que le haga considerar que los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

Procedimientos de revisión – Procedimientos que se consideran necesarios para alcanzar el objetivo de un encargo de revisión, principalmente mediante la realización de indagaciones entre el personal de la entidad sobre los datos financieros y mediante la aplicación de procedimientos analíticos a dichos datos.

**Procedimientos de valoración del riesgo* – Procedimientos de auditoría diseñados y aplicados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.

**Riesgo de incorrección material* – Riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:

- (a) Riesgo inherente – Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- (b) Riesgo de control – Riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por los controles de la entidad.

Riesgo de incorrección material (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) – Riesgo de que la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales antes de la realización del encargo.

Riesgos derivados de la utilización de TI – Exposición de los controles de procesamiento de la información a un diseño o un funcionamiento ineficaces, o riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y demás información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño o a un funcionamiento ineficaz de los procesos de TI de la entidad (véase entorno de TI).

**Muestreo* – (véase *Muestreo de auditoría*)

**Riesgo de muestreo* – Riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:

- (a) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.
- (b) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

**Unidad de muestreo* – Elementos individuales que forman parte de una población.

Alcance de una revisión – Procedimientos de revisión que se estiman necesarios, en función de las circunstancias, para alcanzar los objetivos de dicha revisión.

**Auditor de la entidad prestadora del servicio* – Auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad sobre los controles de esta.

Auditor de la entidad prestadora del servicio (en el contexto de la NIEA 3402) – Profesional ejerciente que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe de aseguramiento sobre los controles de esta.

**Organización de servicios* – Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias.

Organización de servicios (en el contexto de la NIEA 3402) – Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias, servicios que probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.

Declaración de la organización de servicios – Una declaración escrita sobre las cuestiones referidas en el apartado (b) de la definición de un informe sobre la descripción, diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (en el caso de un informe tipo 2) o (b) de la definición de un informe sobre la descripción y diseño de los controles de una organización de servicios (en el caso de un informe tipo 1)

**Sistema de la organización de servicios* – Políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio.

Sistema de la organización de servicios (o el sistema) (en el contexto de la NIEA 3402) – Políticas y procedimientos diseñados e implementados por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos por el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la identificación de los servicios cubiertos, el periodo o, en el caso de un informe tipo 1, la fecha a la que está referida la descripción, los objetivos de control, y los controles relacionados con estos.

Significatividad – Importancia relativa de una cuestión, considerada en el contexto. El profesional ejerciente determina la significatividad de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración. Ello puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad razonable de que el informe emitido por el profesional ejerciente cambie o influya en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe; o, como otro ejemplo determinar si la cuestión analizada será considerada importante por los responsables del gobierno de la entidad de acuerdo con sus responsabilidades, a los efectos de determinar si debe o no informarse a éstos acerca de dicha cuestión. La significatividad se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben.

Tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos – Un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar para el que existen una o varias afirmaciones significativas.

**Componente significativo* – Componente identificado por el equipo del encargo del grupo que: (i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o (ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material.

**Deficiencia significativa en el control interno* – Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

Instalación significativa – Una instalación con importancia significativa individual debido al tamaño de sus emisiones en relación a la suma de emisiones incluidas en la declaración de GEI o por su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos particulares de incorrección material.

**Riesgo significativo* – Un riesgo identificado de incorrección material.

- (i) para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y a la magnitud de la incorrección potencial si existe; o
- (ii) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA.

Sumidero – Una unidad física o proceso que elimina GEI de la atmósfera.

Entidad de pequeña dimensión – Una entidad que generalmente posee características cualitativas tales como:

- (a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y
- (b) una o más de las siguientes características:
 - (i) transacciones sencillas o sin complicaciones;
 - (ii) contabilidad sencilla;

- (iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;
- (iv) pocos controles internos;
- (v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o
- (vi) poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

Estas características cualitativas no son exhaustivas, ni son exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, y las entidades de pequeña dimensión no presentan necesariamente todas estas características.

Fuente – Una unidad física o proceso que libera GEI en la atmósfera.

**Estados financieros con fines específicos* – Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

**Marco de información con fines específicos* – Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento²⁶.

**†Empleados* – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

**Muestreo estadístico* – Tipo de muestreo que presenta las siguientes características:

- (a) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y
- (b) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

El tipo de muestreo que no presenta las características (a) y (b) se considera muestreo no estadístico.

**Estratificación* – División de una población en subpoblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valor monetario).

Información sobre la materia objeto de análisis – El resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, es decir, la información que resulta de aplicar los criterios a la materia subyacente objeto de análisis.

**Hechos posteriores al cierre* – Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

**Subcontratación de la organización de servicios* – Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar alguno de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de estas entidades usuarias.

Subcontratación de la organización de servicios (en el contexto de la NIEA 3402) – Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar algunos de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.

**Procedimiento sustantivo* – Procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:

- (a) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
- (b) procedimientos analíticos sustantivos.

**Suficiencia (de la evidencia de auditoría)* – Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Criterios adecuados – (véase *Criterios*)

**†Persona externa debidamente cualificada* – Persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad cuyos miembros puedan realizar auditorías o revisiones de información financiera histórica, u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

²⁶ NIA 200, apartado 13(a)

**Estados financieros resumidos (en el contexto de la NIA 810 (Revisada))* – Información financiera histórica derivada de los estados financieros pero que contiene menos detalle que los estados financieros, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados financieros sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios habidos en ellos en un período de tiempo²⁷. Diferentes jurisdicciones pueden utilizar una terminología diferente para describir tal información financiera histórica.

Información adicional – Información que se presenta conjuntamente con los estados financieros, no exigida por el marco de información financiera aplicable, utilizada para preparar los estados financieros y que, normalmente, se presenta mediante cuadros complementarios o como notas adicionales.

Sistema de control interno – El sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. A los efectos de las NIA, el sistema de control interno comprende cinco componentes interrelacionados:

- (a) el entorno de control;
- (b) el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
- (c) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno;
- (d) el sistema de información y comunicación y
- (e) las actividades de control.

Prueba – Aplicación de procedimientos a algunos o a todos los elementos de una población.

Prueba de controles (en el contexto de la NIEA 3402) – Procedimiento diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles para alcanzar los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

**Prueba de controles* – Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

**Responsables del gobierno de la entidad* – Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente²⁸.

**Incorrección tolerable* – Importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe.

**Porcentaje de desviación tolerable* – Porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

Tipo de emisión – Un agrupamiento de emisiones basado en, por ejemplo, la fuente de emisión, tipo de gas, región o instalación.

Información financiera no ajustada – Información financiera de la entidad a la que la parte responsable aplica ajustes proforma.

Incertidumbre – Cuestión cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que podrían afectar a los estados financieros.

**Incorrecciones no corregidas* – Incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

Materia subyacente objeto de análisis – El tema que se mide o evalúa mediante la aplicación de criterios.

**Opinión no modificada (favorable)* – Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable²⁹.

²⁸ Para una mayor explicación sobre las diversas formas de estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8 de la NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*.

²⁹ Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

**Auditor de la entidad usuaria* – Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria.

Auditor de la entidad usuaria (en el contexto de la NIEA 3402) – Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria³⁰.

**Entidad usuaria* – Entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando.

Entidad usuaria (en el contexto de la NIEA 3402) – Entidad que utiliza una organización de servicios.

Comprobación paso a paso – Véase *Ejecución paso a paso*.

**Manifestación escrita* - Documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.

³⁰ En el caso de una subcontratación de la organización de servicios, el auditor de la entidad prestadora del servicio de una organización de servicios que utiliza los servicios de una subcontratación es también un auditor de la entidad usuaria.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1

CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS Y REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ COMO OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS RELACIONADOS

(En vigor a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NICC	1–3
Aplicabilidad de esta NICC	4–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables.....	13–15
Elementos de un sistema de control de calidad.....	16–17
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría	18–19
Requerimientos de ética aplicables	20–25
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.....	26–28
Recursos humanos	29–31
Realización de los encargos.....	32–47
Seguimiento	48–56
Documentación del sistema de control de calidad.....	57–59
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables.....	A1
Elementos de un sistema de control de calidad.....	A2–A3
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría.....	A4–A6
Requerimientos de ética aplicables	A7–A17
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.....	A18–A23
Recursos humanos	A24–A31
Realización de los encargos	A32–A63
Seguimiento	A64–A72
Documentación del sistema de control de calidad.....	A73–A75

La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NICC

1. Esta Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.
2. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) contienen normas y orientaciones adicionales, en relación con las responsabilidades del personal de la firma de auditoría relativas a los procedimientos de control de calidad para tipos de encargos específicos. Por ejemplo, la NIA 220¹ trata de los procedimientos de control de calidad de las auditorías de estados financieros.
3. Un sistema de control de calidad se compone de políticas diseñadas para alcanzar el objetivo establecido en el apartado 11 y de los procedimientos necesarios para implementar y realizar un seguimiento del cumplimiento de dichas políticas.

Aplicabilidad de esta NICC

4. Esta NICC se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a las auditorías y revisiones de estados financieros, así como a otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría para cumplir esta NICC dependerán de diversos factores, tales como la dimensión de la firma de auditoría y sus características de funcionamiento, así como de su pertenencia o no a una red.
5. Esta NICC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, contiene las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, como se expone con más detalle en el apartado 8, así como las disposiciones introductorias, que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NICC, y de las definiciones.
6. El objetivo sitúa el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NICC y tiene como finalidad facilitar a la firma de auditoría:
 - la comprensión de lo que necesita conseguir; y
 - la decisión acerca de si es necesario hacer algo más para alcanzar el objetivo.
7. Los requerimientos de esta NICC se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.
8. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplir con ellos. En concreto, pueden:
 - explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
 - incluir ejemplos de políticas y de procedimientos que pueden resultar adecuados a las circunstancias.

Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NICC. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas se incluyen consideraciones adicionales específicas para organizaciones de auditoría del sector público o para firmas de auditoría de pequeña dimensión. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NICC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NICC.

9. Esta NICC incluye, bajo el título “Definiciones”, una descripción, a efectos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Las definiciones se proporcionan para facilitar la aplicación e interpretación congruentes de esta NICC, y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el IAASB en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* publicado por la IFAC contiene los términos definidos en esta NICC. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en esta NICC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

Fecha de entrada en vigor

10. Se requiere que se establezcan sistemas de control de calidad, en cumplimiento de esta NICC, antes del 15 de diciembre de

¹ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*

Objetivo

11. El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:
- (a) la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Definiciones

12. En esta NICC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Fecha del informe – La fecha elegida por el profesional ejerciente para fechar el informe.
 - (b) Documentación del encargo – El registro del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y de las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término "papeles de trabajo").
 - (c) Socio del encargo² – El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
 - (d) Revisión de control de calidad del encargo – Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.
 - (e) Revisor de control de calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.
 - (f) Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos del auditor contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red. El término "equipo del encargo" también excluye a las personas pertenecientes a la función de auditoría interna del cliente que prestan la ayuda directa en un encargo de auditoría cuando el auditor externo cumple los requerimientos de la NIA 610 (Revisada 2013)³.
 - (g) Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.
 - (h) Inspección – En el contexto de los encargos finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del encargo.
 - (i) Entidad cotizada – Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.
 - (j) Seguimiento – Proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.
 - (k) Firma de la red – Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.
 - (l) Red – Una estructura más amplia:
 - (i) que tiene por objetivo la cooperación, y

² En su caso, los términos "socio del encargo", "socio" y "firma de auditoría" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

³ La NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, establece los límites a la utilización de ayuda directa. También se reconoce que es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. Por lo tanto, la utilización de ayuda directa se restringe a aquellas situaciones en la que esté permitida.

- (ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.
- (m) Socio – Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
- (n) Personal – Socios y empleados.
- (o) Normas profesionales – Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* del IAASB y requerimientos de ética aplicables.
- (p) Seguridad razonable – En el contexto de esta NICC, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.
- (q) Requerimientos de ética aplicables – Requerimientos de ética a los que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo cuando realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, y que, por lo general, comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.
- (r) Empleados – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplee.
- (s) Persona externa debidamente cualificada – Persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad cuyos miembros puedan realizar auditorías o revisiones de información financiera histórica, u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

13. El personal de la firma de auditoría que sea responsable del establecimiento y del mantenimiento del sistema de control de calidad de aquella tendrá conocimiento del texto íntegro de esta NICC, incluida la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y de aplicar sus requerimientos adecuadamente.
14. La firma de auditoría cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NICC salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias de la firma de auditoría, el requerimiento no sea aplicable a los servicios prestados relativos a auditorías y revisiones de estados financieros, ni a otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. (Ref: Apartado A1)
15. Los requerimientos están diseñados con el fin de permitir a la firma de auditoría alcanzar el objetivo establecido en esta NICC. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una base suficiente para alcanzar el objetivo. Sin embargo, debido a que las circunstancias varían mucho y a que no se pueden prever todas, la firma de auditoría considerará si existen cuestiones o circunstancias específicas que hacen necesario establecer políticas y procedimientos adicionales a los requeridos en esta NICC para alcanzar el objetivo mencionado.

Elementos de un sistema de control de calidad

16. La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos:
 - (a) Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría.
 - (b) Requerimientos de ética aplicables.
 - (c) Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.
 - (d) Recursos humanos.
 - (e) Realización de los encargos.
 - (f) Seguimiento.
17. La firma de auditoría documentará sus políticas y procedimientos y los comunicará a su personal. (Ref: Apartados A2–A3)

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría

18. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna en la que se reconozca que la calidad en la realización de los encargos es esencial. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el presidente

ejecutivo (o equivalente) de la firma de auditoría o, cuando proceda, el consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría, asuman la responsabilidad última del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A4–A5)

19. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos tales que cualquier persona o personas a las que el presidente ejecutivo o el consejo directivo de socios de la firma de auditoría asignen la responsabilidad del funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría tengan experiencia y capacidad suficientes y adecuadas, así como la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad. (Ref: Apartado A6)

Requerimientos de ética aplicables

20. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que tanto ella misma como su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A7–A10)

Independencia

21. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que tanto ella misma como su personal y, en su caso, otras personas sujetas a requerimientos de independencia (incluido el personal de las firmas de la red) mantienen la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables. Dichas políticas y procedimientos permitirán a la firma de auditoría: (Ref: Apartado A10)

- (a) comunicar sus requerimientos de independencia al personal y, en su caso, a otras personas sujetas a ellos; y
- (b) identificar amenazas a la independencia, evaluar si el nivel de las amenazas identificadas es aceptable y, en el caso de que no se le haga frente eliminando las circunstancias que las originan, aplicar salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable o renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

22. Dichas políticas y procedimientos requerirán: (Ref: Apartado A10)

- (a) que los socios de los encargos proporcionen a la firma de auditoría la información relevante sobre los encargos de clientes, incluido el alcance de los servicios, con el fin de permitirle evaluar el impacto global, si lo hubiera, sobre los requerimientos de independencia;
- (b) que el personal notifique con prontitud a la firma de auditoría las circunstancias y relaciones que originan amenazas a la independencia, para que puedan adoptarse las medidas adecuadas; y
- (c) que se recoja y se comunique la información relevante al personal apropiado de forma que:
 - (i) la firma de auditoría y su personal puedan determinar fácilmente si satisfacen los requerimientos de independencia;
 - (ii) la firma de auditoría pueda mantener y actualizar sus registros en relación con la independencia; y
 - (iii) la firma de auditoría pueda adoptar las medidas adecuadas con respecto a las amenazas a la independencia identificadas que no sean de un nivel aceptable.

23. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se le notifiquen los incumplimientos de los requerimientos de independencia, así como para permitirle adoptar las medidas adecuadas para resolver dichas situaciones. Dichas políticas y procedimientos incluirán requerimientos para que: (Ref: Apartado A10)

- (a) el personal notifique con prontitud a la firma de auditoría los incumplimientos con respecto a la independencia que lleguen a su conocimiento;
- (b) la firma de auditoría comunique con prontitud los incumplimientos identificados de dichas políticas y procedimientos:
 - (i) al socio del encargo que, conjuntamente con la firma de auditoría, deba resolver dicho incumplimiento; y
 - (ii) a otro personal relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de la red, y a aquellas personas sujetas a los requerimientos de independencia que deban adoptar medidas adecuadas; y
- (c) el socio del encargo y las demás personas mencionadas en el apartado 23(b)(ii) comuniquen con prontitud a la firma de auditoría, en caso necesario, las medidas adoptadas para solucionar la cuestión, de forma que la firma de auditoría pueda determinar si es necesario adoptar medidas adicionales.

24. Al menos una vez al año, la firma de auditoría obtendrá confirmación escrita del cumplimiento de sus políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el personal de la firma de auditoría que deba ser independiente, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A10–A11)

25. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos: (Ref: Apartado A10)

- (a) en los que se fijen los criterios para determinar la necesidad de eliminar las circunstancias que originan una amenaza de vinculación prolongada con una entidad a un nivel aceptable cuando se emplee un mismo personal de categoría superior, en un encargo que proporciona un grado de seguridad, durante un periodo prolongado o criterios para aplicar salvaguardas que reduzcan el nivel de la amenaza; y
- (b) en los que se requiera, para el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la rotación, después de un determinado periodo, del socio del encargo y de las personas responsables de la revisión de control de calidad del encargo y, en su caso, de otras personas que estén sujetas a requerimientos de rotación en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A12–A17)

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos

26. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:
- (a) tenga competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo; (Ref: Apartados A18, A23)
 - (b) pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
 - (c) haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad. (Ref: Apartados A19–A20, A23)
27. Dichas políticas y procedimientos requerirán:
- (a) Que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. (Ref: Apartados A21, A23)
 - (b) Que, si se identifica un posible conflicto de intereses para la aceptación de un encargo de un cliente nuevo o existente, la firma de auditoría determine si es adecuado aceptar el encargo.
 - (c) Que, si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico, la firma de auditoría documente el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones.
28. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos, relativos a la decisión de continuar con un encargo y a la relación con el cliente, que cubran las situaciones en las que la firma de auditoría obtenga información que, de haber estado disponible con anterioridad, la hubiesen llevado a rechazar dicho encargo. Dichas políticas y procedimientos incluirán la consideración de:
- (a) las responsabilidades profesionales y legales que son aplicables en las circunstancias, incluido si existe un requerimiento de que la firma de auditoría informe a la persona o personas que realizaron el nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras; y
 - (b) la posibilidad de renunciar al encargo o bien al encargo y a la relación con el cliente. (Ref: Apartados A22–A23)

Recursos humanos

29. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, la capacidad y el compromiso con los principios de ética necesarios para:
- (a) realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados en función de las circunstancias. (Ref: Apartados A24–A29)

Asignación de equipos de los encargos

30. La firma de auditoría asignará la responsabilidad de cada encargo a un socio del encargo y establecerá políticas y procedimientos que requieran que:
- (a) se comuniquen la identidad y la función del socio del encargo a los miembros clave de la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) el socio del encargo tenga la competencia, capacidad y autoridad necesarias para desempeñar su función; y
 - (c) se definan claramente las responsabilidades del socio del encargo y se le comuniquen. (Ref: Apartado A30)

31. La firma de auditoría también establecerá políticas y procedimientos para asignar personal apropiado con la competencia y la capacidad necesarias para:
- (a) realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados en función de las circunstancias. (Ref: Apartado A31)

Realización de los encargos

32. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y de que la firma de auditoría o el socio del encargo emite informes que son adecuados en función de las circunstancias. Dichas políticas y procedimientos abordarán:
- (a) las cuestiones pertinentes para favorecer la congruencia en la calidad de la realización de los encargos (Ref: Apartados A32–A33)
 - (b) las responsabilidades de supervisión; y (Ref: Apartado A34)
 - (c) las responsabilidades de revisión. (Ref: Apartado A35)
33. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a las responsabilidades de revisión se establecerán sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo del encargo con más experiencia.

Consultas

34. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que:
- (a) se realizan las consultas adecuadas sobre cuestiones complejas o controvertidas;
 - (b) se dispone de recursos suficientes para poder realizar las consultas adecuadas;
 - (c) se documentan la naturaleza y el alcance de dichas consultas, así como las conclusiones resultantes de ellas, y estas se aceptan tanto por la persona que realiza la consulta como por la persona a quien se consulta; y
 - (d) se implementan las conclusiones resultantes de las consultas. (Ref: Apartados A36–A40)

Revisión de control de calidad de los encargos

35. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran, en los encargos para los que resulte adecuado, una revisión de control de calidad del encargo que proporcione una evaluación objetiva de los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado, así como de las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. Dichas políticas y procedimientos:
- (a) requerirán una revisión de control de calidad del encargo para todas las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas;
 - (b) establecerán los criterios con los que evaluar todas las demás auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como los demás encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, con el fin de determinar si debería realizarse una revisión de control de calidad del encargo; y (Ref: Apartado A41)
 - (c) requerirán una revisión de control de calidad del encargo referida a todos los encargos que, en su caso, cumplan los criterios establecidos en cumplimiento de lo dispuesto en el subapartado 35(b).
36. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que establezcan la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la revisión de control de calidad de un encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el informe del encargo no se feche hasta la finalización de la revisión de control de calidad de tal encargo. (Ref: Apartados A42–A43)
37. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad de un encargo incluya:
- (a) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
 - (b) la revisión de los estados financieros o de otra información sobre la materia objeto de análisis, y del informe propuesto;
 - (c) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y

- (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el informe propuesto es adecuado. (Ref: Apartado A44)
38. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad del encargo incluya también la consideración de lo siguiente:
- (a) la evaluación realizada por el equipo del encargo respecto a la independencia de la firma de auditoría, en relación con el encargo específico;
 - (b) si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones complejas o controvertidas, y las conclusiones alcanzadas en dichas consultas; y
 - (c) si la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas. (Ref: Apartados A45–A46)

Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

39. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos en relación con el nombramiento de los revisores de control de calidad de los encargos y los criterios de selección, teniendo en cuenta:
- (a) las cualificaciones técnicas necesarias para desempeñar la función, incluidas la experiencia y autoridad necesarias; y (Ref: Apartado A47)
 - (b) la medida en que se puede consultar a un revisor de control de calidad del encargo, en relación con este, sin comprometer su objetividad. (Ref: Apartado A48)
40. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A49–A51)
41. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría preverán la sustitución del revisor de control de calidad del encargo cuando su capacidad para realizar una revisión objetiva pueda verse afectada.

Documentación de la revisión de control de calidad del encargo

42. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos relativos a la documentación de la revisión de control de calidad de un encargo que requieran documentar que:
- (a) se han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisión de control de calidad de encargos;
 - (b) la revisión de control de calidad del encargo se ha terminado en la fecha del informe o con anterioridad; y
 - (c) el revisor no tiene conocimiento de que existan cuestiones no resueltas que le lleven a considerar que los juicios significativos formulados por el equipo del encargo, y las conclusiones alcanzadas por este, no sean adecuados.

Diferencias de opinión

43. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar y resolver las diferencias de opinión en el seno del equipo del encargo, con las personas consultadas y, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A52–A53)
44. Dichas políticas y procedimientos requerirán que:
- (a) se documenten e implementen las conclusiones alcanzadas; y
 - (b) no se feche el informe hasta que no se resuelva la cuestión.

Documentación del encargo

Finalización de la compilación del archivo final del encargo

45. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para que los equipos de los encargos finalicen oportunamente la compilación de los archivos finales del encargo, una vez se hayan terminado los informes del encargo. (Ref: Apartados A54–A55)

Confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos

46. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para garantizar la confidencialidad, la custodia, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos. (Ref: Apartados A56–A59)

Conservación de la documentación del encargo

47. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos durante

un plazo suficiente para satisfacer las necesidades de la firma de auditoría o lo requerido por las disposiciones legales o reglamentarias. (Ref: Apartados A60–A63)

Seguimiento

Seguimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría

48. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. Dicho proceso:
- (a) incluirá el examen y la evaluación continuadas del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, incluida, de manera cíclica, la inspección de al menos un encargo terminado por cada socio del encargo;
 - (b) requerirá que se asigne la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios u otras personas con experiencia y autoridad en la firma de auditoría que sean suficientes y adecuadas para asumir dicha responsabilidad; y
 - (c) requerirá que quienes realicen el encargo o la revisión de control de calidad del encargo no participen en la inspección del encargo. (Ref: Apartados A64–A68)

Evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas

49. La firma de auditoría evaluará el efecto de las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento y determinará si son:
- (a) casos que no indican necesariamente que el sistema de control de calidad de la firma de auditoría es insuficiente para proporcionarle una seguridad razonable de que cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y de que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias; o bien
 - (b) deficiencias sistémicas, repetitivas u otras deficiencias significativas que requieren una pronta acción correctiva.
50. La firma de auditoría comunicará a los correspondientes socios de los encargos y a otro personal implicado las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento, y las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas. (Ref: Apartado A69)
51. Las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas para las deficiencias identificadas incluirán una o más de las siguientes:
- (a) adopción de medidas correctoras adecuadas en relación con un determinado encargo o con un miembro del personal en concreto.
 - (b) comunicación de los hallazgos a los responsables de la formación y del desarrollo profesional;
 - (c) cambios en las políticas y los procedimientos de control de calidad; y
 - (d) medidas disciplinarias contra quienes incumplen las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, especialmente contra los que reinciden.
52. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar los casos en los que los resultados de los procedimientos de seguimiento indiquen que un informe puede ser inadecuado o que se omitieron procedimientos durante la ejecución del encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que la firma de auditoría determine las actuaciones subsiguientes que resulten necesarias para cumplir las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como que considere la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.
53. Por lo menos una vez al año, la firma de auditoría comunicará los resultados del seguimiento de su sistema de control de calidad a los socios de los encargos y a otras personas apropiadas de la firma de auditoría, incluido el presidente ejecutivo de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios. Dicha comunicación será la suficiente para permitir a la firma de auditoría y a dichas personas adoptar prontamente las medidas adecuadas, cuando resulte necesario, de acuerdo con las funciones y las responsabilidades definidas para ellos. La información que se comunique incluirá lo siguiente:
- (a) Una descripción de los procedimientos de seguimiento realizados.
 - (b) Las conclusiones obtenidas de los procedimientos de seguimiento.
 - (c) Cuando corresponda, una descripción de las deficiencias sistémicas o repetitivas, o de otras deficiencias significativas, así como de las medidas adoptadas para solucionar o para corregir dichas deficiencias.
54. Algunas firmas de auditoría funcionan como parte de una red y, por congruencia, pueden implementar algunos de sus procedimientos de seguimiento para toda la red. Cuando las firmas de auditoría pertenecientes a una red funcionen bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes diseñados con el propósito de cumplir esta NICC, y confíen en dicho sistema de

seguimiento, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría requerirán que:

- (a) por lo menos una vez al año, la red comunique el alcance global, la extensión y los resultados del proceso de seguimiento a las personas apropiadas de las firmas de la red; y
- (b) la red comunique con prontitud cualquier deficiencia del sistema de control de calidad que se haya identificado a las personas apropiadas de la firma o firmas correspondientes de la red, de forma que se puedan adoptar las medidas necesarias,

con el fin de que los socios de los encargos de las firmas de la red puedan confiar en los resultados del proceso de seguimiento implementado en la red, salvo que las firmas de auditoría o la red aconsejen otra cosa.

Quejas y denuncias

55. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que trata de manera adecuada:

- (a) las quejas y las denuncias de que el trabajo realizado por la firma de auditoría no cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) las denuncias de incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría.

Como parte de este proceso, la firma de auditoría establecerá vías claramente definidas para que el personal de la firma de auditoría pueda manifestar cualquier reserva de un modo que le permita hacerlo sin temor a represalias. (Ref: Apartado A70)

56. Si durante las investigaciones de las quejas y denuncias se identifican deficiencias en el diseño o en el funcionamiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, o bien el incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría por parte de una o de varias personas, la firma de auditoría adoptará las medidas adecuadas según lo establecido en el apartado 51. (Ref: Apartados A71–A72)

Documentación del sistema de control de calidad

57. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que se documente adecuadamente el funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad. (Ref: Apartados A73–A75)

58. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran la conservación de la documentación durante un periodo suficiente para permitir a quienes realizan los procedimientos de seguimiento evaluar el cumplimiento por parte de la firma de auditoría de su sistema de control de calidad, o durante un periodo más largo si las disposiciones legales o reglamentarias así lo requieren.

59. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que se documenten las quejas y denuncias, así como sus respuestas a estas.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión (Ref: Apartado 14)

A1. Esta NICC no exige el cumplimiento de aquellos requerimientos que no resulten aplicables, por ejemplo, en el caso de un profesional ejerciente individual que no tenga empleados. Requerimientos de esta NICC tales como los que se refieren a políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado al equipo del encargo (véase el apartado 31), a las responsabilidades de revisión (véase el apartado 33) y a la comunicación anual de los resultados del seguimiento a los socios de los encargos de la firma de auditoría (véase el apartado 53) no resultan aplicables si se carece de personal.

Elementos de un sistema de control de calidad (Ref: Apartado 17)

A2. Por lo general, la comunicación de las políticas y los procedimientos de control de calidad al personal de la firma de auditoría incluye una descripción de las políticas y los procedimientos de control de calidad, de los objetivos que se pretenden alcanzar, así como el mensaje de que cada persona tiene una responsabilidad personal en relación con la calidad y que se espera que cumpla dichas políticas y procedimientos. Fomentar entre el personal de la firma de auditoría que comunique sus puntos de vista o sus reservas sobre cuestiones de control de calidad demuestra que se reconoce la importancia de obtener información de retorno sobre el sistema de control de calidad de la firma.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A3. Las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden

ser menos formales y exhaustivos que en las firmas de auditoría de mayor dimensión.

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría

Fomento de una cultura interna orientada a la calidad (Ref: Apartado 18)

A4. Los dirigentes de la firma de auditoría y el ejemplo que dan influyen de manera significativa en su cultura interna. El fomento de una cultura interna orientada a la calidad depende de actuaciones claras, congruentes y frecuentes, de mensajes procedentes de todos los niveles de la dirección de la firma de auditoría que enfatizen las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, así como del requerimiento de:

- (a) realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) emitir informes que sean adecuados en función de las circunstancias.

Dichas actuaciones y mensajes fomentan una cultura en la que se reconoce y recompensa el trabajo de alta calidad. Estas actuaciones y mensajes pueden comunicarse, entre otros medios, a través de seminarios de formación, reuniones, diálogo formal o informal, declaraciones de intenciones, boletines o circulares informativas. Pueden incluirse en la documentación interna y en el material de formación de la firma de auditoría, así como en los procedimientos de evaluación de socios y de empleados, con el objetivo de apoyar y reforzar el punto de vista de la firma de auditoría sobre la importancia de la calidad y el modo en que, desde un punto de vista práctico, debe alcanzarse.

A5. Para fomentar una cultura interna basada en la calidad, resulta especialmente importante que los dirigentes de la firma de auditoría reconozcan que la estrategia de negocios de la firma de auditoría está supeditada al requerimiento primordial de alcanzar la calidad en todos los encargos que la firma de auditoría realiza. El fomento de dicha cultura interna incluye:

- (a) establecer políticas y procedimientos que aborden la evaluación del desempeño, la remuneración y la promoción profesional (incluidos sistemas de incentivos) relativos a su personal, con el fin de demostrar el compromiso primordial de la firma de auditoría con la calidad;
- (b) asignar las responsabilidades de dirección de forma tal que las consideraciones comerciales no se antepongan a la calidad del trabajo realizado; y
- (c) proporcionar los recursos suficientes para el desarrollo, la documentación y el apoyo de sus políticas y procedimientos de control de calidad.

Asignación de la responsabilidad relativa al funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 19)

A6. Una experiencia y una capacidad suficientes y adecuadas permiten, a la persona o personas responsables del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, identificar y comprender las cuestiones relacionadas con el control de calidad, así como desarrollar políticas y procedimientos adecuados. Poseer la autoridad necesaria les permite implementar dichas políticas y procedimientos.

Requerimientos de ética aplicables

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 20)

A7. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética, que son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad y
- (e) comportamiento profesional.

Estos principios fundamentales de ética establecen el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad.

A8. El Código de ética del IESBA incluye un marco conceptual que establece el enfoque que un profesional de la contabilidad ha de aplicar al identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. En el caso de auditorías, revisiones y otros encargos que proporcionan un grado de seguridad, el Código de ética del IESBA contiene *Normas Internacionales de Independencia* que se establecen mediante la aplicación del marco conceptual a las amenazas a la independencia con relación a este tipo de encargos.

A9. Los principios fundamentales se ven reforzados, en especial, a través de:

- la actuación de los dirigentes de la firma de auditoría;

- la formación teórica y práctica;
- el seguimiento; y
- un proceso para el tratamiento de los incumplimientos.

Definición de “Firma de auditoría”, “Red” y “Firma de la red” (Ref: Apartados 20-25)

A10. Las definiciones de “firma de auditoría”, “red” o “firma de la red” en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en esta NICC. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA define “firma de auditoría” como:

- un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad;
- una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad, de gestión u otros medios; y
- una entidad controlada por ellos, mediante vínculos de propiedad, de gestión u otros medios.

El Código de ética del IESBA también proporciona orientaciones, en relación con los términos “red” y “firma de la red”.

En el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 20-25, las definiciones utilizadas en los requerimientos de ética aplicables son de aplicación siempre que ello resulte necesario para interpretar dichos requerimientos de ética.

Confirmaciones escritas (Ref: Apartado 24)

A11. Las confirmaciones escritas pueden hacerse en formato papel o en formato electrónico. Mediante la obtención de una confirmación y la adopción de medidas adecuadas, ante información indicativa de un incumplimiento, la firma de auditoría demuestra la importancia que otorga a la independencia y convierte la cuestión en habitual y manifiesta para su personal.

Vinculación prolongada con una entidad (Ref: Apartado 25)

A12. El Código de ética del IESBA trata las amenazas que se pueden originar por la vinculación prolongada de una persona con:

- la entidad y sus operaciones;
- la alta dirección de la entidad o
- la materia subyacente objeto de análisis y la información sobre la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad.

A13. El Código de ética del IESBA incluye ejemplos de factores relevantes para la evaluación del nivel de una amenaza que se puede originar cuando una persona participa en un encargo que proporciona un grado de seguridad durante un periodo prolongado de tiempo. El Código de ética del IESBA también proporciona ejemplos de actuaciones para hacer frente a las amenazas, que incluyen:

- eliminar la amenaza mediante la rotación de la persona del equipo del encargo o
- aplicar salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable, por ejemplo, realizando revisiones periódicas de la calidad del encargo externas o internas.

A14. El Código de ética del IESBA requiere la rotación del socio del encargo, del revisor de la calidad del encargo y de otros socios clave de la auditoría⁴ en relación con ciertos encargos. Los requerimientos nacionales pueden establecer periodos de rotación más cortos.

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público

A15. Medidas legales pueden establecer salvaguardas para la independencia de los auditores del sector público. No obstante, pueden subsistir amenazas a la independencia, a pesar de que existan medidas legales diseñadas para protegerla. En consecuencia, para establecer las políticas y los procedimientos previstos en los apartados 20-25, el auditor del sector público puede tener en cuenta el mandato que le ha sido conferido y tratar cualquier amenaza en relación con la independencia en dicho contexto.

A16. Las entidades cotizadas a las que se refieren los apartados 25 y A14 no se encuentran habitualmente en el sector público. No obstante, pueden existir otras entidades del sector público que sean significativas debido a su tamaño, a su complejidad o a aspectos de interés público y que, en consecuencia, cuenten con un amplio espectro de interesados. Por lo tanto, puede haber casos en los que la firma de auditoría determine, basándose en sus políticas y procedimientos de control de calidad, que una entidad del sector público es significativa a efectos de ampliar los procedimientos de control de calidad.

A17. En el sector público, la legislación puede establecer los nombramientos y la duración en el cargo del auditor que tiene la responsabilidad de ser el socio del encargo. Como resultado de ello, puede no ser posible el cumplimiento estricto de los

⁴ Como se define en el Código de ética del IESBA.

requerimientos de rotación del socio del encargo previstos para las entidades cotizadas. No obstante, para las entidades del sector público que se consideren significativas, en el sentido del apartado A16, puede resultar de interés público que las organizaciones de auditoría del sector público establezcan políticas y procedimientos para fomentar el cumplimiento del principio de rotación en la responsabilidad de socio del encargo.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos

Competencia, capacidad y recursos (Ref: Apartado 26(a))

A18. La consideración de si la firma de auditoría tiene la competencia, la capacidad y los recursos para realizar un nuevo encargo de un cliente nuevo o de un cliente existente implica revisar los requerimientos específicos del encargo y los perfiles de los socios y empleados a todos los niveles relevantes, teniendo en cuenta si:

- el personal de la firma de auditoría tiene conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis;
- el personal de la firma de auditoría tiene experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables, o si tiene la capacidad de adquirir las cualificaciones y los conocimientos necesarios de manera eficaz;
- la firma de auditoría tiene suficiente personal con la competencia y la capacidad necesarias;
- existen expertos disponibles, en caso necesario;
- se dispone de personas que cumplen los criterios y los requisitos de elegibilidad para realizar la revisión de control de calidad del encargo, cuando proceda; y
- la firma de auditoría puede terminar el encargo en la fecha límite en la que se requiere el informe.

Integridad del cliente (Ref: Apartado 26(c))

A19. Con respecto a la integridad de un cliente, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo:

- La identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra un gran empeño en mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una indebida limitación del alcance del trabajo.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

El grado de conocimiento que tenga la firma de auditoría sobre la integridad de un cliente aumentará, por lo general, en el contexto de una relación continuada con este.

A20. Las fuentes de la información obtenida por la firma de auditoría sobre tales cuestiones pueden incluir las siguientes:

- Comunicaciones, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, con personas o entidades que presten o hayan prestado servicios profesionales de contabilidad al cliente, y discusiones con otros terceros.
- Indagación entre otro personal de la firma de auditoría o entre terceros, tales como bancos, asesores jurídicos y otras empresas del sector.
- Búsqueda de antecedentes en las bases de datos relevantes.

Continuidad de la relación con el cliente (Ref: Apartado 27(a))

A21. La decisión de continuar o no la relación con un cliente incluye la consideración de cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo actual o en encargos anteriores, así como de sus implicaciones para la continuidad de la relación. Por ejemplo, el cliente puede haber empezado a ampliar sus actividades empresariales en un área en la que la firma de auditoría no tiene la especialización necesaria.

Renuncia (Ref: Apartado 28)

A22. Las políticas y los procedimientos relativos a la renuncia a un encargo o al encargo y a la relación con el cliente, abordan

cuestiones tales como las siguientes:

- La discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre las medidas procedentes que la firma de auditoría podría adoptar basándose en los hechos y las circunstancias relevantes.
- Si la firma de auditoría determina que es adecuado renunciar, la discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre la renuncia al encargo o al encargo y a la relación con el cliente, así como sobre los motivos de dicha renuncia.
- La consideración de la posible existencia de requerimientos legales, reglamentarios o profesionales que obliguen a la firma de auditoría a permanecer o a informar al regulador sobre su renuncia al encargo, o sobre su renuncia al encargo y a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.
- La documentación de las cuestiones significativas, de las consultas, de las conclusiones y del fundamento de estas últimas.

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público (Ref: Apartados 26-28)

A23. En el sector público, los auditores pueden nombrarse siguiendo procedimientos legales. En consecuencia, ciertos requerimientos y consideraciones relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y encargos específicos establecidos en los apartados 26-28 y A18-A22 pueden no ser aplicables. No obstante, el establecimiento de políticas y procedimientos como los que se describen puede proporcionar una información útil para los auditores del sector público al realizar las valoraciones del riesgo y al cumplir sus responsabilidades de informar.

Recursos Humanos (Ref: Apartado 29)

A24. Las cuestiones relacionadas con el personal relevantes para las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los recursos humanos incluyen, por ejemplo:

- Selección de personal.
- Evaluación del desempeño.
- Capacidad, incluido el tiempo para realizar el trabajo asignado.
- Competencia profesional.
- Desarrollo de la carrera profesional.
- Promoción profesional.
- Remuneración.
- Estimación de las necesidades de personal.

Unos procesos y procedimientos de selección de personal efectivos permiten a la firma de auditoría seleccionar personas íntegras, que puedan adquirir la competencia y la capacidad necesarias para realizar el trabajo de la firma de auditoría y que posean las características adecuadas que les permitan desempeñarlo de manera competente.

A25. La competencia se puede adquirir a través de diversos métodos, entre los que se incluyen:

- La formación profesional.
- El desarrollo profesional continuo, incluida la formación práctica.
- La experiencia laboral.
- La tutela por empleados más experimentados, como, por ejemplo, otros miembros del equipo del encargo.
- La formación en cuestiones de independencia para el personal obligado a ser independiente.

A26. El mantenimiento de la competencia del personal de la firma de auditoría depende, en gran medida, de un nivel adecuado de desarrollo profesional continuo, que permita al personal mantener sus conocimientos y su capacidad. Unas políticas y procedimientos efectivos enfatizarán la necesidad de una formación continuada a todos los niveles del personal de la firma de auditoría, a la vez que proporcionarán los recursos y la asistencia necesarios para la formación, con el fin de permitir al personal que desarrolle y mantenga la competencia y la capacidad requeridas.

A27. La firma de auditoría puede recurrir a una persona externa adecuadamente cualificada, por ejemplo, cuando no se dispone internamente de los recursos técnicos y de formación.

A28. Los procedimientos de evaluación del desempeño, de remuneración y de promoción profesional reconocerán y recompensarán debidamente el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética. Las medidas que puede adoptar una firma de auditoría para el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios

de ética incluyen:

- Dar a conocer al personal las expectativas de la firma de auditoría con respecto al desempeño de su trabajo y a los principios de ética;
- Proporcionar al personal una evaluación y tutoría del desempeño de su trabajo, de los progresos registrados y del desarrollo de la carrera profesional; y
- Ayudar al personal a comprender que la promoción a puestos de mayor responsabilidad depende, entre otras cosas, de la calidad en el desempeño del trabajo y del cumplimiento de los principios de ética, así como que el incumplimiento de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría puede tener como resultado una medida disciplinaria.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A29. El tamaño y las circunstancias de la firma de auditoría influyen en la estructura de su proceso de evaluación del desempeño. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión, en concreto, pueden emplear métodos de evaluación del desempeño de su personal menos formales.

Asignación de equipos de los encargos

Socios de los encargos (Ref: Apartado 30)

A30. Las políticas y los procedimientos pueden contemplar sistemas para el seguimiento de la carga de trabajo y de la disponibilidad de los socios de los encargos, con el fin de que estos puedan disponer del tiempo suficiente para cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

Equipo del encargo (Ref: Apartado 31)

A31. La asignación por la firma de auditoría del equipo del encargo y la determinación del nivel de supervisión que se requiere incluyen, por ejemplo, que se considere:

- el conocimiento y la experiencia práctica en encargos de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas;
- el conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables que tenga el equipo del encargo;
- el conocimiento técnico y la especialización del equipo del encargo, incluido el conocimiento de la tecnología de la información relevante;
- el conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera;
- la capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional; y
- el conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Realización de los encargos

Consistencia de la calidad en la realización de los encargos (Ref: Apartado 32(a))

A32. A través de sus políticas y procedimientos, la firma de auditoría promueve una constante calidad en la realización de los encargos. Esto se logra, a menudo, mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas informáticas u otras formas de documentación estandarizada y material de orientación específico para sectores o materias objeto de análisis. Las cuestiones tratadas pueden incluir:

- El modo en que se informa al equipo del encargo sobre el encargo para que obtenga conocimiento de los objetivos de su trabajo.
- Los procesos para el cumplimiento de las normas sobre los encargos que sean aplicables.
- Los procesos de supervisión de los encargos, de formación de empleados y de tutoría.
- Los métodos para la revisión del trabajo realizado, de los juicios significativos formulados y del tipo de informe que se emite.
- La documentación adecuada del trabajo realizado, así como del momento de realización y la extensión de la revisión.
- Los procesos para mantener actualizadas todas las políticas y los procedimientos.

A33. Un trabajo en equipo y una formación adecuados facilitan a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les ha asignado.

Supervisión (Ref: Apartado 32(b))

A34. La supervisión de un encargo comprende lo siguiente:

- el seguimiento del progreso del encargo;
- la consideración de la competencia profesional y la capacidad a nivel individual de los miembros del equipo del encargo, de si disponen de tiempo suficiente para ejecutar su trabajo, de su comprensión de las instrucciones, así como de la ejecución del trabajo de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
- el tratamiento de las cuestiones significativas que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado; y
- la identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.

Revisión (Ref: Apartado 32(c))

A35. Una revisión consiste en considerar si:

- el trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- se han planteado las cuestiones significativas para una consideración más detallada;
- se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado;
- el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada que sustente el informe; y
- se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

Consultas (Ref: Apartado 34)

A36. Las consultas comprenden la discusión, al nivel profesional adecuado, con personas de dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen conocimientos especializados.

A37. En las consultas se hace uso de los recursos de investigación adecuados, así como de la experiencia y de la especialización técnica colectivas de la firma de auditoría. Las consultas contribuyen a promover la calidad y mejoran la aplicación del juicio profesional. Otorgar un adecuado reconocimiento a las consultas, en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, contribuye a promover una cultura en la que el hecho de consultar se considera positivo y en la que se fomenta que el personal consulte sobre cuestiones difíciles o controvertidas.

A38. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro o, en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las personas consultadas:

- han sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- tienen los conocimientos, el rango jerárquico y la experiencia adecuados,

y cuando las conclusiones resultantes de las consultas están debidamente documentadas e implementadas.

A39. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales, que impliquen cuestiones difíciles o controvertidas, contribuye al conocimiento de:

- la cuestión que fue objeto de la consulta; y
- los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A40. Una firma de auditoría que necesite realizar consultas en el exterior, por ejemplo una firma de auditoría que carezca de los recursos internos adecuados, puede beneficiarse de los servicios de asesoramiento proporcionados por:

- otras firmas de auditoría;
- organismos profesionales y reguladores; u
- organizaciones comerciales que proporcionan servicios de control de calidad pertinentes.

Antes de contratar dichos servicios, la consideración de la competencia profesional y de la capacidad del proveedor externo ayudará a la firma de auditoría a determinar si dicho proveedor está adecuadamente cualificado para dicho propósito.

Revisión de control de calidad de los encargos

Crterios para una revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 35(b))

A41. Los criterios para la determinación de los encargos distintos de las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas que han de ser sometidos a una revisión de control de calidad pueden incluir, por ejemplo:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que se relaciona con una cuestión de interés público.
- La identificación de circunstancias o riesgos inusuales en un encargo o en un cierto tipo de encargos.
- Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que se realice una revisión de control de calidad.

Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartados 36-37)

A42. El informe del encargo no se fechará antes de la finalización de la revisión de control de calidad del encargo. Sin embargo, la documentación de la revisión de control de calidad del encargo se podrá completar después de la fecha del informe.

A43. La realización oportuna de la revisión de control de calidad en las etapas adecuadas durante el encargo permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo, en la fecha del informe o con anterioridad a esta.

A44. La extensión de la revisión de control de calidad puede depender, entre otras cosas, de la complejidad del encargo, de si se trata de una entidad cotizada y del riesgo de que el informe pueda no ser adecuado en función de las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo.

Revisión de control de calidad de un encargo de una entidad cotizada (Ref: Apartado 38)

A45. Otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos formulados por el equipo del encargo que pueden considerarse en la revisión de control de calidad de una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada incluyen:

- Los riesgos significativos identificados durante el encargo y las respuestas a dichos riesgos.
- Los juicios formulados, en especial por lo que respecta a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- Las cuestiones que han de comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad y, en su caso, a otras partes tales como los organismos reguladores.
- Estas otras cuestiones, dependiendo de las circunstancias, también pueden resultar pertinentes en el caso de revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de estados financieros de otras entidades, así como de revisiones de estados financieros y de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público

A46. Aunque no sean entidades cotizadas, como se indica en el apartado A16, algunas entidades del sector público pueden tener la significatividad suficiente para justificar que se realice una revisión de control de calidad del encargo.

Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

Especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas (Ref: Apartado 39(a))

A47. Lo que se entiende por especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas depende de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, el revisor de control de calidad del encargo para una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada probablemente será una persona con la experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para actuar como socio del encargo en una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada.

Consultas al revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 39(b))

A48. El socio del encargo puede consultar al revisor de control de calidad del encargo durante su desarrollo, por ejemplo, con el fin de establecer que un juicio realizado por él será aceptable para el revisor de control de calidad del encargo. La realización de dichas consultas evita que surjan diferencias de opinión en la etapa final del encargo y no compromete, necesariamente, la idoneidad del revisor de control de calidad del encargo para desempeñar dicha función. Cuando la naturaleza y extensión de las consultas son significativas, la objetividad del revisor puede verse comprometida, salvo que tanto el equipo del encargo como el revisor tomen precauciones para preservar la objetividad de este último. Cuando no sea posible, puede nombrarse a otra persona de la firma de auditoría o a una persona externa debidamente cualificada para desempeñar la función, bien de revisor de control de calidad del encargo, bien de la persona a la que se consulta en relación con el encargo.

Objetividad del revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 40)

A49. Se requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. En consecuencia, dichas políticas y procedimientos asegurarán que el revisor de control de calidad del encargo:

- no sea seleccionado, cuando ello sea factible, por el propio socio del encargo;
- no participe de ninguna otra forma en el encargo, durante el periodo sometido a revisión;
- no tome decisiones que correspondan al equipo del encargo; y
- no esté sometido a otras consideraciones que puedan amenazar su objetividad.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A50. Cabe la posibilidad de que no resulte factible, en el caso de firmas de auditoría que cuentan con un número reducido de socios, que el socio del encargo no participe en la selección del revisor de control de calidad. Cuando un profesional ejerciente individual o una firma de auditoría de pequeña dimensión identifiquen encargos que requieren una revisión de control de calidad, se pueden contratar personas externas debidamente cualificadas. Como alternativa, algunos profesionales ejercientes individuales o las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden considerar adecuado recurrir a otras firmas de auditoría para efectuar las revisiones de control de calidad de los encargos. Cuando la firma de auditoría contrate a personas externas debidamente cualificadas, se aplicarán los requerimientos de los apartados 39-41 y las orientaciones de los apartados A47-A48.

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público

A51. En el sector público, un auditor designado por ley (por ejemplo, un interventor general u otra persona debidamente cualificada nombrada en representación del interventor general), puede desempeñar una función equivalente a la del socio del encargo con responsabilidad general relativa a las auditorías del sector público. En dichas circunstancias, cuando proceda, la selección del revisor de control de calidad se hará atendiendo a la necesidad de independencia con respecto a la entidad auditada y a la capacidad del revisor de control de calidad del encargo para proporcionar una evaluación objetiva.

Diferencias de opinión (Ref: Apartado 43)

A52. Todo procedimiento eficaz favorecerá la identificación de diferencias de opinión en una fase temprana, proporcionará orientaciones claras, en relación con los pasos que deben seguirse a partir de ese momento, y exigirá documentación con respecto a la resolución de las diferencias y a la implementación de las conclusiones alcanzadas.

A53. Los procedimientos para resolver dichas diferencias pueden incluir consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

Documentación del encargo

Finalización de la compilación del archivo final del encargo (Ref: Apartado 45)

A54. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo en determinados tipos de encargos. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias no prescriban dicho plazo, el apartado 45 requiere que la firma de auditoría establezca un plazo que refleje la necesidad de terminar oportunamente la compilación del archivo final del encargo. Tratándose de una auditoría, por ejemplo, el plazo no debería ser superior a 60 días después de la fecha del informe de auditoría.

A55. En los supuestos de emisión de dos o más informes con respecto a la misma información sobre la materia objeto de análisis de una entidad, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los plazos para la terminación de la compilación del archivo final del encargo consideraran cada informe como si se tratara de un encargo diferente. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la firma de auditoría emite un informe de auditoría sobre la información financiera de un componente a efectos de la consolidación del grupo y, en una fecha posterior, un informe de auditoría sobre la misma información financiera a efectos de una auditoría legal.

Confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos (Ref: Apartado 46)

A56. Los requerimientos de ética aplicables obligan al personal de la firma de auditoría a preservar en todo momento la confidencialidad de la información contenida en la documentación de los encargos, salvo que se haya recibido una autorización específica por parte del cliente para revelar la información, o existan responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables de hacerlo⁵. Las disposiciones legales o reglamentarias específicas pueden imponer obligaciones adicionales al personal de la firma de auditoría de preservar la confidencialidad del cliente, en especial cuando se trata de datos de naturaleza personal.

⁵ Véanse, por ejemplo, los apartados R114.1, 114.1 A1 y R360.26 del Código de ética del IESBA.

A57. Independientemente de si la documentación del encargo está en papel, formato electrónico o en otro soporte, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de los datos subyacentes pueden verse comprometidas si la documentación se puede modificar, ampliar o borrar sin el conocimiento de la firma de auditoría, o si se puede extraviar o dañar de manera definitiva. En consecuencia, la firma de auditoría, al diseñar e implementar los controles para impedir una modificación no autorizada o la pérdida de la documentación de un encargo puede incluir aquellos que:

- permitan la determinación de la fecha en la que se creó, modificó o revisó la documentación del encargo, así como la persona que lo hizo;
- protejan la integridad de la información en todas las etapas del encargo, en especial cuando la información se comparta dentro del equipo del encargo o se transmita a terceros a través de internet;
- impidan cambios no autorizados en la documentación del encargo; y
- permitan el acceso a la documentación del encargo por parte del equipo del encargo, así como de otras personas autorizadas cuando resulte necesario para que puedan cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

A58. Los controles que la firma de auditoría diseñe e implemente para preservar la confidencialidad, la custodia, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos podrán incluir los siguientes:

- La utilización de una clave de acceso por parte de los miembros del equipo del encargo para restringir a los usuarios autorizados el acceso a la documentación electrónica de un encargo.
- Rutinas adecuadas de realización de copias de seguridad de la documentación electrónica del encargo en las etapas que resulten pertinentes.
- Procedimientos para distribuir adecuadamente la documentación del encargo a los miembros del equipo al inicio del encargo, para procesarla durante el encargo y para recopilarla al final del encargo.
- Procedimientos para restringir el acceso a la documentación del encargo en formato impreso, así como para asegurar su adecuada distribución y su archivo confidencial.

A59. Por razones prácticas, la documentación original en formato papel puede ser escaneada electrónicamente para su inclusión en los archivos del encargo. En tal caso, los procedimientos de la firma de auditoría diseñados para preservar la confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación pueden incluir requerir al equipo del encargo que:

- Genere copias escaneadas que reflejen el contenido íntegro de la documentación original en papel, incluidas las firmas autógrafas, las referencias cruzadas y las anotaciones;
- Integre las copias escaneadas en los archivos del encargo, catalogando y firmando dichas copias, en su caso; y
- Haga lo necesario para que las copias escaneadas puedan recuperarse e imprimirse, en su caso.

Pueden existir razones legales, reglamentarias o de otro tipo para que la firma de auditoría conserve en papel la documentación original que haya sido escaneada.

Conservación de la documentación del encargo (Ref: Apartado 47)

A60. La necesidad de conservación de la documentación de los encargos por parte de la firma de auditoría y el plazo de conservación variarán según la naturaleza del encargo y las circunstancias de la firma, por ejemplo, en función de si la documentación del encargo es necesaria para constituir un registro de las cuestiones significativas para encargos futuros. El plazo de conservación también puede depender de otros factores, como, por ejemplo, si disposiciones legales o reglamentarias locales prescriben plazos de conservación específicos para determinados tipos de encargos, o si, en ausencia de requerimientos legales o reglamentarios específicos, existen plazos de conservación generalmente aceptados.

A61. En el caso específico de los encargos de auditoría, por lo general el plazo de conservación no será inferior a cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría o, en caso de que sea posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo.

A62. Los procedimientos adoptados por una firma de auditoría para la conservación de la documentación de los encargos incluirán aquellos que permitan cumplir los requerimientos del apartado 47 durante el plazo de conservación, por ejemplo, para:

- permitir la recuperación y el acceso a la documentación de los encargos durante el plazo de conservación, en especial en el caso de la documentación electrónica, ya que la tecnología utilizada puede actualizarse o cambiar con el paso del tiempo.
- proporcionar, en su caso, un registro de los cambios efectuados en la documentación de los encargos después de que hayan sido terminados los correspondientes archivos; y
- permitir que terceros autorizados puedan tener acceso a la documentación de encargos específicos, y revisarla, con fines de control de calidad o con otros propósitos.

Propiedad de la documentación de los encargos

A63. Salvo disposiciones legales o reglamentarias en contrario, la documentación de los encargos es propiedad de la firma de auditoría.

La firma de auditoría puede, de manera discrecional, poner a disposición de los clientes partes de la documentación de un encargo, o sus resúmenes siempre que dicha revelación no menoscabe la validez del trabajo realizado o, en el caso de encargos que proporcionan un grado de seguridad, la independencia de la firma de auditoría o de su personal.

Seguimiento

Seguimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 48)

A64. El propósito de la realización de un seguimiento del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad es ofrecer una evaluación de lo siguiente:

- la adopción de las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- si el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado y eficazmente implementado; y
- si se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal forma que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados en función de las circunstancias.

A65. El examen y la evaluación continuados del sistema de control de calidad incluye cuestiones como las siguientes:

- Análisis de:
 - la evolución registrada en las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como, en su caso, del modo en el que se reflejan en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría;
 - la confirmación escrita del cumplimiento de las políticas y los procedimientos relativos a la independencia;
 - la formación profesional continuada, incluida la formación práctica; y
 - las decisiones relacionadas con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.
- Determinación de las medidas correctoras que se han de tomar y de las mejoras del sistema que se han de realizar, incluida la información de retorno sobre las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría en relación con la formación teórica y práctica.
- Comunicación, al personal de la firma de auditoría competente, de las debilidades identificadas en el sistema, en el grado de conocimiento del sistema o en su cumplimiento.
- Seguimiento por parte del personal de la firma de auditoría competente, con el fin de que se realicen con prontitud las modificaciones necesarias de las políticas y de los procedimientos de control de calidad.

A66. Las políticas y los procedimientos relativos a los ciclos de inspección pueden, por ejemplo, establecer un ciclo que cubra tres años. El modo en que se organiza el ciclo de inspección, incluido el momento de selección de cada encargo, depende de muchos factores, tales como:

- La dimensión de la firma de auditoría.
- El número de oficinas y su ubicación geográfica.
- Los resultados de anteriores procedimientos de seguimiento.
- El nivel de autoridad tanto del personal como de las oficinas (por ejemplo, si las oficinas están autorizadas para realizar sus propias inspecciones o si sólo puede hacerlo la oficina principal).
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.
- Los riesgos asociados a los clientes de la firma de auditoría y a los encargos concretos.

A67. El proceso de inspección incluye la selección de los encargos concretos, algunos de los cuales pueden ser seleccionados sin notificación previa al equipo del encargo. Para determinar la extensión de las inspecciones, la firma de auditoría puede tener en cuenta el alcance o las conclusiones de un programa de inspección externa independiente. Sin embargo, un programa de inspección externa independiente no sustituye al programa interno de seguimiento propio de la firma de auditoría.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A68. En el caso de firmas de auditoría de pequeña dimensión, los procedimientos de seguimiento pueden tener que ser realizados por las personas responsables del diseño e implementación de las políticas y procedimientos de control interno de la firma de auditoría, o que participen en la revisión de control de calidad de los encargos. Una firma de auditoría que cuente con un número de personas limitado puede elegir recurrir a una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para llevar a cabo las inspecciones de los encargos y otros procedimientos de seguimiento. Como alternativa, la firma de auditoría puede llegar a acuerdos para compartir recursos con otras organizaciones adecuadas para facilitar las actividades de seguimiento.

Comunicación de las deficiencias (Ref: Apartado 50)

A69. No es necesario que, al informar sobre deficiencias identificadas a personas distintas de los correspondientes socios de los

encargos, se incluya una identificación de los encargos específicos de los que se trata, aunque, en algunos casos, dicha identificación puede resultar necesaria para el correcto cumplimiento de las responsabilidades de las personas que no sean los socios de los encargos.

Quejas y denuncias

Fuentes de las quejas y denuncias (Ref: Apartado 55)

A70. Las quejas y denuncias (excluidas las que son claramente insustanciales) pueden provenir de dentro o de fuera de la firma de auditoría. Pueden ser realizadas por personal de la firma de auditoría, por clientes o por terceros. Pueden ser recibidas por miembros de los equipos de los encargos o por otro personal de la firma de auditoría.

Políticas y procedimientos de investigación (Ref: Apartado 56)

A71. Las políticas y procedimientos establecidos en relación con la investigación de las quejas y denuncias pueden prever, por ejemplo, que el socio que supervisa la investigación:

- tenga experiencia suficiente y adecuada;
- tenga autoridad dentro de la firma de auditoría; y
- no participe de ningún otro modo en el encargo.

Si es necesario, el socio que supervisa la investigación puede involucrar a los asesores jurídicos.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A72. Es posible que no sea factible, en el caso de firmas de auditoría que cuenten con un número reducido de socios, que el socio que supervisa la investigación no participe en el encargo. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión y los profesionales ejercientes individuales pueden recurrir a los servicios de una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para que realice la investigación de las quejas y denuncias.

Documentación del sistema de control de calidad (Ref: Apartado 57)

A73. La forma y el contenido de la documentación que evidencia el funcionamiento de cada uno de los elementos del sistema de control de calidad es una cuestión de juicio y depende de un cierto número de factores, entre los que se incluyen los siguientes:

- La dimensión de la firma de auditoría y el número de oficinas.
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.

Por ejemplo, las firmas de auditoría de gran dimensión pueden utilizar bases de datos electrónicas para documentar cuestiones como las confirmaciones de independencia, las evaluaciones del desempeño y los resultados de las inspecciones de seguimiento.

A74. Una documentación adecuada relativa al seguimiento incluye, por ejemplo:

- Procedimientos de seguimiento, incluido el procedimiento para la selección de encargos terminados que han de ser inspeccionados.
- Un registro de la evaluación de lo siguiente:
 - la adopción de las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - si el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado y eficazmente implementado; y
 - si se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal forma que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados en función de las circunstancias.
- La identificación de las deficiencias detectadas, una evaluación de su efecto y los fundamentos en que se base la determinación de si son necesarias medidas adicionales y, en su caso, cuáles.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A75. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden utilizar métodos más informales para la documentación de sus sistemas de control de calidad, tales como notas manuscritas, listados de comprobaciones y formularios.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200

OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–2
La auditoría de estados financieros	3–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos globales del auditor	11–12
Definiciones	13
Requerimientos	
Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros	14
Escepticismo profesional	15
Juicio profesional	16
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría	17
Realización de la auditoría de conformidad con las NIA	18–24
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
La auditoría de estados financieros	A1–A13
Definiciones	A14–A16
Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros	A17–A20
Escepticismo profesional	A21–A25
Juicio profesional	A26–A30
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría	A31–A57
Realización de la auditoría de conformidad con las NIA	A58–A83

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo, explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA. En adelante, al auditor independiente se le denomina “auditor”.
2. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. Las NIA no tratan las responsabilidades del auditor que puedan estar previstas en las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones en relación, por ejemplo, con las ofertas públicas de valores. Dichas responsabilidades pueden ser diferentes de las establecidas en las NIA. En consecuencia, aunque el auditor pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de las NIA, es responsabilidad del auditor asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

La auditoría de estados financieros

3. El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión. (Ref: Apartado A1)
4. Los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Las NIA no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalidan las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A2–A11)
5. Como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente. (Ref: Apartados A31–A57)
6. El concepto de importancia relativa se aplica por el auditor tanto en la planificación como en la ejecución de la auditoría, así como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros¹. En general, las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. Los juicios acerca de la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por la percepción que tiene el auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, como por la magnitud o naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambos. La opinión del auditor se refiere a los estados financieros en su conjunto y, en consecuencia, el auditor no tiene la responsabilidad de detectar las incorrecciones que no sean materiales considerando los estados financieros en su conjunto.
7. Las NIA contienen objetivos, requerimientos y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable. Las NIA requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:
 - Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad

¹ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* y NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*

y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.

- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
 - Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.
8. La forma en la que el auditor exprese su opinión dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. (Ref: Apartados A12–A13)
9. Asimismo, el auditor puede tener otras responsabilidades de comunicación e información con respecto a los usuarios, a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, o a terceros ajenos a la entidad, en relación con cuestiones que surjan de la auditoría. Dichas responsabilidades pueden establecerse en las NIA o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables².

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos globales del auditor

11. En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:
- (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y
 - (b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.
12. En todos los casos en los que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe de auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las NIA requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al encargo (o dimita)³, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Definiciones

13. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Marco de información financiera aplicable – Marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

El término “marco de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores.

- (b) Evidencia de auditoría – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. Para los propósitos de las NIA:
 - (i) La suficiencia de la evidencia de auditoría es la medida cuantitativa de esta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha

² Véase, por ejemplo, la NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* y la NIA 240 apartado 44, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

³ En las NIA únicamente se utiliza el término "renuncia".

evidencia de auditoría.

- (ii) La adecuación de la evidencia de auditoría es la medida cualitativa de ésta, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.
- (c) Riesgo de auditoría – Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.
- (d) Auditor – La o las personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.
- (e) Riesgo de detección – Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.
- (f) Estados financieros – Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada. (Ref: Apartados A14–A15)
- (g) Información financiera histórica – Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.
- (h) Dirección – Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.
- (i) Incorrección – Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida de los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales, o expresen la imagen fiel.

- (j) Premisa, referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, sobre la que se realiza la auditoría – La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NIA. Es decir, son responsables:
 - (i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
 - (ii) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
 - (iii) de proporcionar al auditor:
 - a. acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y

- c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

En el caso de un marco de imagen fiel, el apartado (i) anterior puede formularse como “de la preparación y presentación *fiel* de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera”, o “de la preparación de estados financieros *que expresan la imagen fiel*, de conformidad con el marco de información financiera”.

La “premisa referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre la que se realiza la auditoría” también puede denominarse “la premisa”.

- (k) Juicio profesional – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.
- (l) Escepticismo profesional – Actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.
- (m) Seguridad razonable – En el contexto de una auditoría de estados financieros, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.
- (n) Riesgo de incorrección material – Riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones: (Ref: Apartado A16)
 - (i) Riesgo inherente – Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
 - (ii) Riesgo de control – Riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por los controles de la entidad.
- (o) Responsables del gobierno de la entidad – Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros

- 14. El auditor cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref: Apartados A17–A20)

Escepticismo profesional

- 15. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A21–A25)

Juicio profesional

- 16. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref: Apartados A26–A30)

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

- 17. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. (Ref: Apartados A31–A57)

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría

18. El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA. (Ref: Apartados A58–A62)
19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A63–A73)
20. El auditor no manifestará en el informe de auditoría haber cumplido con los requerimientos de las NIA a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la presente NIA y los de todas las demás NIA aplicables a la auditoría.

Objetivos establecidos en cada NIA

21. Con el fin de alcanzar los objetivos globales del auditor, éste seguirá los objetivos mencionados en cada NIA aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre las NIA, con la finalidad de: (Ref: Apartados A74–A76)
 - (a) determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y (Ref: Apartado A77)
 - (b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A78)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

22. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 23, el auditor cumplirá cada uno de los requerimientos de las NIA salvo que en las circunstancias de la auditoría:
 - (a) no sea aplicable la totalidad de la NIA; o
 - (b) el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y ésta no concurra. (Ref: Apartados A79–A80)
23. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA. En dichas circunstancias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento. (Ref: Apartado A81)

Objetivo no alcanzado

24. En el caso de que un objetivo de una NIA aplicable no pueda alcanzarse, el auditor evaluará si ello le impide alcanzar sus objetivos globales y, en consecuencia, si requiere que el auditor, de conformidad con las NIA, exprese una opinión modificada o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo constituye un hecho significativo que, de conformidad con la NIA 230, debe ser documentado⁴. (Ref: Apartados A82–A83)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La auditoría de estados financieros

Alcance de la auditoría (Ref: Apartado 3)

- A1. La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dicha opinión es común a todas las auditorías de estados financieros. La opinión del auditor, por lo tanto, no asegura, por ejemplo, la viabilidad futura de la entidad ni la eficiencia o eficacia con la que la dirección ha gestionado la actividad de la entidad. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir a los auditores que expresen opiniones sobre otras cuestiones específicas, tales como la eficacia del control interno, o la congruencia de un informe separado preparado por la dirección con los estados financieros. Aunque las NIA incluyen requerimientos y orientaciones en relación con dichas cuestiones, en la medida en que sean relevantes para la formación de una opinión sobre los estados financieros, si el auditor tuviese la responsabilidad adicional de proporcionar dichas opiniones sería necesario que realizase trabajo suplementario.

⁴ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8 (c)

Preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 4)

A2. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la información financiera. Sin embargo, la extensión de dichas responsabilidades o su descripción pueden diferir dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. A pesar de estas diferencias, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido y comprenden que son responsables:

- (a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
- (b) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- (c) de proporcionar al auditor:
 - (i) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y
 - (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

A3. La preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad requiere:

- La identificación del marco de información financiera aplicable, según las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- La preparación de los estados financieros de conformidad con dicho marco.
- La inclusión de una descripción adecuada de dicho marco en los estados financieros.

La preparación de los estados financieros requiere que la dirección ejerza un juicio para realizar estimaciones contables razonables teniendo en cuenta las circunstancias, y que elija y aplique políticas contables adecuadas. Estos juicios se realizan en el contexto del marco de información financiera aplicable.

A4. Los estados financieros pueden estar preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer:

- las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (es decir, “estados financieros con fines generales”); o
- las necesidades de información financiera de unos usuarios específicos (es decir, “estados financieros con fines específicos”).

A5. El marco de información financiera aplicable a menudo comprende normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por requerimientos legales o reglamentarios. En algunos casos, el marco de información financiera puede comprender a la vez normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido y por requerimientos legales o reglamentarios. Otras fuentes pueden proporcionar directrices sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede englobar dichas otras fuentes o puede incluso consistir únicamente en tales fuentes. Dichas otras fuentes pueden incluir:

- el entorno legal y ético, incluida la normativa, las decisiones judiciales y las obligaciones de ética profesional en relación con cuestiones contables;
- interpretaciones contables publicadas, de diferente rango, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;
- opiniones publicadas, de diferente rango, sobre cuestiones contables emergentes, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;
- prácticas generales y sectoriales ampliamente reconocidas y extendidas; y
- publicaciones contables.

Cuando existen conflictos entre el marco de información financiera y las fuentes de las que se pueden obtener directrices sobre su aplicación, o entre las distintas fuentes que componen el marco de información financiera, prevalece la fuente con mayor rango normativo.

A6. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique el modo de contabilizar o de revelar todas las transacciones o los

hechos, normalmente contiene principios generales suficientes que pueden servir de base para desarrollar y aplicar políticas contables congruentes con los conceptos que subyacen a los requerimientos del marco.

- A7. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los marcos de información financiera que comprenden principalmente las normas de información financiera establecidas por un organismo autorizado o reconocido para promulgar las normas que deben utilizar las entidades en la preparación de estados financieros con fines generales, a menudo, están diseñados para lograr la presentación fiel. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- A8. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable también determinan lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. En muchos de los marcos, los estados financieros tienen como finalidad proporcionar información sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de una entidad. En dichos marcos, un conjunto completo de estados financieros incluye, por lo general, un balance de situación, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo y notas explicativas. En otros marcos de información financiera, un solo estado financiero y las notas explicativas puede constituir un conjunto completo de estados financieros:
- Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), *Información financiera con base contable en el criterio contable de caja* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público establece que, cuando una entidad del sector público prepara sus estados financieros de conformidad con dicha NICSP (IPSAS), el estado financiero principal es el estado de cobros y pagos en efectivo.
 - Otros ejemplos de un solo estado financiero, cada uno de los cuales incluirá notas explicativas, son:
 - Balance de situación.
 - Estado de resultados.
 - Estado de beneficios retenidos.
 - Estado de flujos de efectivo.
 - Estado de activos y pasivos que no incluye el patrimonio neto.
 - Estado de cambios en el patrimonio neto.
 - Estado de ingresos y gastos.
 - Cuenta de resultados de la explotación por líneas de productos.
- A9. La NIA 210 establece requerimientos y proporciona orientaciones para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable⁵. La NIA 800 (Revisada) trata de los aspectos particulares a tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos⁶.
- A10. La significatividad de la premisa a partir de la cual se realiza la auditoría requiere que el auditor obtenga, de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, confirmación de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades descritas en el apartado A27, como condición previa para la aceptación del encargo de auditoría⁷.

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

- A11. Los mandatos de auditoría de los estados financieros de entidades del sector público pueden ser más amplios que los de otras entidades. En consecuencia, la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección, a partir de la cual se realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público puede comprender responsabilidades adicionales, tales como la responsabilidad de la ejecución de las transacciones y los actos de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, u otras disposiciones⁸.

Forma de expresión de la opinión del auditor (Ref: Apartado 8)

- A12. La opinión expresada por el auditor se refiere a si los estados financieros se han preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Sin embargo, la forma de expresión de la opinión del auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. La mayoría de los marcos de información financiera incluyen requerimientos referentes a la presentación de los estados financieros; para dichos marcos, la *preparación* de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable incluye su

⁵ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a)

⁶ NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 8

⁷ NIA 210, apartado 6(b)

⁸ Véase apartado A62.

presentación.

- A13. Cuando el marco de información financiera sea un marco de imagen fiel, como ocurre normalmente en el caso de estados financieros con fines generales, las NIA requieren una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales. Cuando el marco de información financiera sea un marco de cumplimiento, el auditor deberá expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Salvo indicación contraria expresa, las referencias en las NIA a la opinión del auditor abarcan ambas formas de opinión.

Definiciones

Estados financieros (Ref: Apartado 13(f))

- A14. Algunos marcos de información financiera se pueden referir a los recursos económicos u obligaciones con otros términos. Por ejemplo, se pueden referir a ellos como activos y pasivos de la entidad y la diferencia residual entre ellos se puede denominar patrimonio neto o participaciones.
- A15. La información explicativa o descriptiva que se debe incluir en los estados financieros según el marco de información financiera aplicable puede incorporarse a ellos mediante una referencia cruzada a información contenida en otro documento, tal como un informe de gestión o un informe de riesgo. "Incorporado a ellos mediante una referencia cruzada" significa que existe una referencia al otro documento en los estados financieros, pero no a los estados financieros en el otro documento. Cuando el marco de información financiera aplicable no prohíbe expresamente hacer una referencia cruzada a donde se encuentra la información explicativa o descriptiva y se ha hecho la referencia a la información adecuadamente, dicha información pasa a formar parte de los estados financieros.

Riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 13(n))

- A16. A efectos de las NIA, existe un riesgo de incorrección material cuando hay una posibilidad razonable de que:
- (a) exista una incorrección (es decir, su probabilidad de existir) y
 - (b) en caso de que exista, sea material (es decir, su magnitud).

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros (Ref: Apartado 14)

- A17. El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden los contenidos en las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con la auditoría de estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.
- A18. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética, que son:
- (a) integridad;
 - (b) objetividad;
 - (c) competencia y diligencia profesionales;
 - (d) confidencialidad y
 - (e) comportamiento profesional.

Estos principios fundamentales de ética establecen el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad.

El Código de ética del IESBA incluye un marco conceptual que establece el enfoque que un profesional de la contabilidad ha de aplicar al identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. En el caso de auditorías, revisiones y otros encargos que proporcionan un grado de seguridad, el Código de ética del IESBA contiene Normas Internacionales de Independencia que se establecen mediante la aplicación del marco conceptual a las amenazas a la independencia con relación a este tipo de encargos.

- A19. En el caso de un encargo de auditoría, es de interés público y constituye, por tanto, una exigencia del Código de ética del IESBA, que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría. La independencia, según el Código de ética del IESBA, comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del auditor con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del auditor para formarse una opinión de auditoría no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha opinión. La independencia mejora la capacidad del auditor de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

A20. La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1⁹, o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes¹⁰, tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de auditoría. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma de auditoría de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia¹¹. La NIA 220 establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los requerimientos de ética aplicables. Estas responsabilidades implican mantener una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, en busca de evidencia de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo, determinar las medidas adecuadas a adoptar, si llegan a conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética, y alcanzar una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia aplicables al encargo de auditoría¹². La NIA 220 reconoce que el equipo del encargo está facultado para confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría para cumplir sus responsabilidades relativas a los procedimientos de control de calidad aplicables a un determinado encargo de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes sugieran lo contrario.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 15)

A21. El escepticismo profesional implica una especial atención, por ejemplo, a:

- La evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a utilizarse como evidencia de auditoría.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
- Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA.

A22. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la auditoría es necesario para que el auditor, por ejemplo, reduzca los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría.
- Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

A23. El escepticismo profesional es necesario para realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. Asimismo, implica atender a la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida teniendo en cuenta las circunstancias; por ejemplo, en caso de que existan factores de riesgo de fraude y se disponga de un solo documento, susceptible de fraude por su naturaleza, como única evidencia justificativa de una cifra material en los estados financieros.

A24. El auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos, salvo que tenga motivos para creer lo contrario. Sin embargo, el auditor debe plantearse la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de auditoría¹³. En casos de duda sobre la fiabilidad de la información o de existencia de indicios de posible fraude (por ejemplo, si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a pensar que un documento puede no ser auténtico o que pueden haber sido falsificados los términos de un documento), las NIA requieren que el auditor investigue con más detalle y determine las modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios para resolver la cuestión¹⁴.

A25. No puede esperarse que el auditor no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, la convicción de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos e íntegros no exime al auditor de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia de auditoría que no sea convincente para la obtención de una seguridad razonable.

⁹ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

¹⁰ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 2

¹¹ NICC 1, apartados 20-25

¹² NIA 220, apartados 9-12

¹³ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados 7-9

¹⁴ NIA 240, apartado 14; NIA 500, apartado 11 y NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 10-11 y 16.

Juicio profesional (Ref: Apartado 16)

- A26. El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:
- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
 - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA y obtener evidencia de auditoría.
 - La evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA y, de ese modo, los objetivos globales del auditor.
 - La evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
 - Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.
- A27. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un auditor es el hecho de que sea aplicado por un auditor cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.
- A28. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso de la auditoría, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma de auditoría, tal como requiere la NIA 220¹⁵, facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.
- A29. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de auditoría y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el auditor hasta la fecha del informe de auditoría, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.
- A30. El juicio profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría, debiendo documentarse adecuadamente. A este respecto, se requiere que el auditor prepare la documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización de la auditoría¹⁶. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref: Apartados 5 y 17)

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

- A31. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual¹⁷) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría.
- A32. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.
- A33. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las

¹⁵ NIA 220, apartado 18

¹⁶ NIA 230, apartado 8

¹⁷ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 16

conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A34. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 500 y otras NIA aplicables establecen requerimientos y proporcionan orientaciones adicionales aplicables durante toda la auditoría en relación con las consideraciones del auditor acerca de la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo de auditoría

A35. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. La valoración de los riesgos se basa en los procedimientos de auditoría aplicados para obtener información necesaria con dicho propósito y en la evidencia obtenida durante toda la auditoría. La valoración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

A36. A efectos de las NIA, el riesgo de auditoría no incluye el riesgo de que el auditor pueda expresar la opinión de que los estados financieros contienen incorrecciones materiales cuando no es así. Por lo general, este riesgo es insignificante. Además, el riesgo de auditoría es un término técnico relacionado con el proceso de la auditoría, y no se refiere a los riesgos de la actividad del auditor, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con la auditoría de estados financieros.

Riesgos de incorrección material

A37. Los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con:

- los estados financieros en su conjunto; y
- las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

A38. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros en su conjunto se refieren a los riesgos de incorrección material que conciernen de manera generalizada a los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones.

A39. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo. Los auditores utilizan distintos enfoques para lograr el objetivo de valorar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, el auditor puede utilizar un modelo que exprese la relación general entre los componentes del riesgo de auditoría en términos matemáticos para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de detección. Algunos auditores encuentran de utilidad dicho modelo en la planificación de los procedimientos de auditoría.

A40. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes: el riesgo inherente y el riesgo de control. El riesgo inherente y el riesgo de control son riesgos de la entidad y existen con independencia de la auditoría de los estados financieros.

A41. El riesgo inherente se ve influenciado por los factores de riesgo inherente. Dependiendo del grado en que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de una afirmación, el nivel de riesgo inherente varía en un grado que se denomina espectro de riesgo inherente. El auditor determina los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar y sus correspondientes afirmaciones, como parte del proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, se pueden identificar saldos de cuentas integradas por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una significativa incertidumbre en la estimación como saldos contables significativos, y la valoración por el auditor del riesgo inherente para los correspondientes riesgos en las afirmaciones puede ser más elevada debido a la elevada incertidumbre en la estimación.

A42. Las circunstancias externas que originan riesgos de negocio pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos pueden convertir un determinado producto en obsoleto, haciendo que las existencias sean, por lo tanto, más susceptibles de sobrevaloración. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con todos los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, pueden también incidir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Dichos factores pueden incluir, por ejemplo, un fondo de maniobra insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.

A43. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento de los controles por parte de la dirección para responder a los riesgos identificados que amenacen la consecución de los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de sus estados financieros. Sin embargo, el control interno, por muy bien diseñado que esté y que funcione, sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes al control. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores humanos o de sortear controles, por

colusión o por su inadecuada elusión por parte de la dirección. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NIA establecen las condiciones bajo las cuales el auditor debe, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar¹⁸.

- A44. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello. Las NIA se refieren normalmente a los “riesgos de incorrección material” más que al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. No obstante, la NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el riesgo inherente sea valorado por separado del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con la NIA 330.
- A45. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada¹⁹.
- A46. La NIA 315 (Revisada 2019) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

Riesgo de detección

- A47. Para un determinado nivel de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección es inversamente proporcional a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, cuanto mayor sea en opinión del auditor el riesgo de incorrección material, menor será el riesgo de detección aceptable y, en consecuencia, la evidencia de auditoría requerida por el auditor deberá ser más convincente.
- A48. El riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por lo tanto, es función de la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor. Cuestiones como:
- una planificación adecuada;
 - una adecuada asignación de personal al equipo del encargo;
 - la aplicación del escepticismo profesional; y
 - la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado,
- contribuyen a mejorar la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación y reducen la posibilidad de que el auditor pueda elegir un procedimiento de auditoría inadecuado, aplicar incorrectamente un procedimiento de auditoría adecuado o malinterpretar los resultados de la auditoría.
- A49. La NIA 300²⁰ y la NIA 330 establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la planificación de la auditoría de estados financieros y las respuestas del auditor a los riesgos valorados. Sin embargo, el riesgo de detección sólo puede reducirse, no eliminarse, debido a las limitaciones inherentes a la auditoría. En consecuencia, siempre existirá algún nivel de riesgo de detección.

Limitaciones inherentes a la auditoría

- A50. No cabe esperar, ni es posible, que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría y, en consecuencia, el auditor no puede obtener una seguridad absoluta de que los estados financieros estén libres de incorrección material, debida a fraude o error. Esto se debe a que existen limitaciones inherentes a la auditoría, que tienen como resultado el que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la que el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente. Las limitaciones inherentes a la auditoría surgen de:
- la naturaleza de la información financiera;
 - la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y
 - la necesidad de que la auditoría se realice en un plazo de tiempo y con un coste razonables.

La naturaleza de la información financiera

- A51. La preparación de estados financieros conlleva juicios de la dirección al aplicar a los hechos y circunstancias de la entidad los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Adicionalmente, numerosas partidas de los estados financieros

¹⁸ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 6-17

¹⁹ NIA 330, apartado 6

²⁰ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*

llevan implícitas decisiones o valoraciones subjetivas o cierto grado de incertidumbre, y puede haber diversas interpretaciones o juicios aceptables. En consecuencia, algunas partidas de los estados financieros están sujetas a un nivel inherente de variabilidad que no puede ser eliminado mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, éste es con frecuencia el caso de determinadas estimaciones contables. No obstante, las NIA requieren que el auditor examine específicamente si las estimaciones contables son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las correspondientes revelaciones de información, así como los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección²¹.

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

A52. Existen limitaciones prácticas y legales de la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría. Por ejemplo:

- Existe la posibilidad de que la dirección u otros puedan no proporcionar, de manera intencionada o no, toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros o que haya solicitado el auditor. En consecuencia, el auditor no puede estar seguro de la integridad de la información, aunque haya aplicado procedimientos de auditoría para tener seguridad de que se ha obtenido toda la información relevante.
- El fraude puede implicar la existencia de planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación. Por lo tanto, los procedimientos de auditoría utilizados para conseguir evidencia de auditoría pueden no ser eficaces para detectar una incorrección intencionada que implique, por ejemplo, colusión para la falsificación de documentación que pueda llevar al auditor a creer que la evidencia de auditoría es válida cuando no lo es. El auditor no ha sido formado como experto en autenticación de documentos, ni se pretende que lo sea.
- Una auditoría no es una investigación oficial de supuestas irregularidades. En consecuencia, el auditor no tiene poderes legales específicos, como el de llevar a cabo registros, lo cual puede ser necesario para una investigación de ese tipo.

La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio

A53. La dificultad, el tiempo o el coste que implique no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. Una planificación adecuada permite disponer de tiempo y recursos suficientes para la realización de la auditoría. No obstante, la relevancia de la información, y, por lo tanto, su valor tiende a disminuir con el transcurso del tiempo, por lo que hay que alcanzar un equilibrio entre la fiabilidad de la información y su coste. Esto se reconoce en ciertos marcos de información financiera (véase, por ejemplo, el *Marco para la preparación y presentación de estados financieros* del IASB). En consecuencia, los usuarios de los estados financieros esperan que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros en un plazo de tiempo y con un coste razonables, reconociendo que no es factible tener en cuenta toda la información que pueda existir o tratar cada cuestión de manera exhaustiva bajo la hipótesis de que la información es errónea o fraudulenta, salvo que se pruebe lo contrario.

A54. En consecuencia, es necesario que el auditor:

- planifique la auditoría para que se ejecute de manera eficaz;
- dirija el esfuerzo de auditoría a las áreas en las que se prevea un mayor riesgo de incorrección material, debida a fraude o error, dedicando, por lo tanto, menos esfuerzo a otras áreas; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones en busca de incorrecciones.

A55. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A54, las NIA contienen requerimientos relativos a la planificación y ejecución de la auditoría y requieren que el auditor, entre otras cosas:

- disponga de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas²²; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones de un modo que proporcione al auditor una base razonable para alcanzar conclusiones acerca de la población²³.

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

A56. En el caso de determinadas afirmaciones o cuestiones analizadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o materias

²¹ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* y NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 12

²² NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13

²³ NIA 330; NIA500; NIA 520, *Procedimientos analíticos* y NIA 530, *Muestreo de auditoría*.

objeto de análisis incluyen:

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión. Véase la NIA 240 para más detalles.
- La existencia e integridad de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Véase la NIA 550²⁴ para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la NIA 250 (Revisada)²⁵ para más detalles.
- Hechos o condiciones futuros que puedan ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. Véase la NIA 570 (Revisada)²⁶ para más detalles.

Las NIA aplicables identifican procedimientos de auditoría específicos para permitir mitigar el efecto de las limitaciones inherentes.

A57. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de conformidad con las NIA. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Sin embargo, las limitaciones inherentes a la auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. La determinación de si una auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA se efectúa a la luz de los procedimientos de auditoría aplicados en función de las circunstancias, de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de aquellos y de la idoneidad del informe de auditoría sobre la base de una evaluación de dicha evidencia teniendo en cuenta los objetivos globales del auditor.

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Naturaleza de las NIA (Ref: Apartado 18)

- A58. Las NIA, consideradas en su conjunto, proporcionan las normas que rigen el trabajo del auditor para el cumplimiento de sus objetivos globales. Las NIA tratan de las responsabilidades generales del auditor, así como de las consideraciones adicionales del auditor relevantes para la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos.
- A59. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una determinada NIA se exponen claramente en la NIA. Salvo indicación contraria en la NIA, se permite al auditor aplicar una NIA antes de la fecha de entrada en vigor mencionada en ella.
- A60. En la realización de una auditoría, además de las NIA, el auditor puede tener que cumplir requerimientos legales o reglamentarios. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. En el caso de que dichas disposiciones difieran de las NIA, una auditoría ejecutada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, las NIA.
- A61. El auditor también puede realizar la auditoría de conformidad tanto con las NIA como con las normas de auditoría de una determinada jurisdicción o país. En este caso, además de cumplir cada una de las NIA aplicables a la auditoría, puede resultar necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con el fin de cumplir las normas aplicables de dicha jurisdicción o país.

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

A62. Las NIA son aplicables a los encargos del sector público. Sin embargo, las responsabilidades del auditor del sector público pueden verse afectadas por el mandato de auditoría, o por las obligaciones de las entidades del sector público contempladas en las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones (tales como resoluciones parlamentarias, requerimientos administrativos u órdenes ministeriales), que pueden establecer un alcance más amplio que el de una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. Dichas responsabilidades adicionales no se tratan en las NIA. Es posible que se traten en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría o de los emisores de normas nacionales, o en directrices desarrolladas por entidades públicas con competencia en materia de auditoría del sector público.

Contenido de las NIA (Ref: Apartado 19)

A63. Además de los objetivos y requerimientos (los requerimientos se expresan en las NIA utilizando el futuro imperfecto), una NIA contiene orientaciones relacionadas con ellos bajo la forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. También puede contener una introducción en la que se proporcione el contexto relevante para una correcta comprensión de la NIA, así como definiciones. En consecuencia, la totalidad del texto de una NIA es relevante para comprender los objetivos indicados en

²⁴ NIA 550, *Partes vinculadas*

²⁵ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*

²⁶ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.

- A64. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En concreto, pueden:
- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación, así como en determinadas NIA, tal como la NIA 315 (Revisada 2019), el motivo por el que se requiere un procedimiento.
 - Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias. En determinadas NIA, tal como la NIA 315 (Revisada 2019), los ejemplos se muestran en cajetines.

Si bien dichas orientaciones, en sí mismas, no constituyen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos de una NIA. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIA.

- A65. Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de las correspondientes NIA o en el título e introducción del anexo.
- A66. La introducción puede incluir, según sea necesario, cuestiones tales como la explicación de:
- El propósito y alcance de la NIA, incluido el modo en que la NIA está relacionada con otras NIA.
 - La materia objeto de análisis de la NIA.
 - Las respectivas responsabilidades del auditor y de otros en relación con la materia objeto de análisis de la NIA.
 - El contexto en el que se enmarca la NIA.

- A67. Una NIA puede incluir, en una sección aparte titulada “Definiciones”, una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIA y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. Salvo indicación contraria, dichos términos tendrán el mismo significado en la totalidad de las NIA. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* publicado por la IFAC contiene una relación completa de términos definidos en las NIA. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIA, con la finalidad de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

- A68. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de cada NIA se incluyen consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades de pequeña dimensión y entidades del sector público. Estas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIA en la auditoría de dichas entidades. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar y cumplir los requerimientos de las NIA.

Consideraciones de graduación

- A69. Se han incluido consideraciones de graduación en algunas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)), que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas. Las entidades menos complejas son aquellas para las que pueden ser de aplicación las características del apartado A71.
- A70. Las “consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión” incluidas en algunas NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.
- A71. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una “entidad de pequeña dimensión” se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:
- (a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y
 - (b) una o más de las siguientes características:
 - (i) transacciones sencillas o sin complicaciones;
 - (ii) contabilidad sencilla;
 - (iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;
 - (iv) sistemas más sencillos de control interno;

- (v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o
- (vi) poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

Estas características cualitativas no son exhaustivas, ni son exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, y las entidades de pequeña dimensión no presentan necesariamente todas estas características.

Consideraciones específicas para herramientas y técnicas automatizadas

- A72. Las consideraciones específicas para “herramientas y técnicas automatizadas” incluidas en determinadas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)) han sido desarrolladas para explicar el modo en que el auditor puede aplicar determinados requerimientos cuando utilice herramientas y técnicas automatizadas para la aplicación de procedimientos de auditoría.
- A73. Las NIA se refieren al propietario de una entidad de pequeña dimensión que participa en el día a día de la dirección de la entidad como “propietario-gerente”.

Objetivos establecidos en cada NIA (Ref: Apartado 21)

- A74. Cada NIA contiene uno o varios objetivos que relacionan los requerimientos con los objetivos globales del auditor. Los objetivos de cada NIA sirven para dirigir al auditor hacia el resultado que persiguen las NIA, a la vez que son lo suficientemente específicos para facilitar al auditor:
- la comprensión de lo que debe lograr y, cuando sea necesario, los medios adecuados para ello; y
 - la decisión sobre la necesidad de continuar trabajando para alcanzarlos en las circunstancias específicas del encargo.
- A75. Los objetivos deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor establecidos en el apartado 11 de la presente NIA. Al igual que ocurre con los objetivos globales del auditor, la capacidad de alcanzar un objetivo concreto también está sujeta a las limitaciones inherentes a una auditoría.
- A76. Al utilizar los objetivos, se requiere que el auditor tenga en cuenta las relaciones existentes entre las NIA. Esto se debe a que, como se indica en el apartado A58, las NIA en algunos casos tratan las responsabilidades generales y, en otros, la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos. Por ejemplo, esta NIA requiere que el auditor adopte una actitud de escepticismo profesional, lo cual es necesario en todos los aspectos de la planificación y ejecución de una auditoría, pero no se repite como requerimiento en cada NIA. Con mayor grado de detalle, la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330 contienen, entre otros, los objetivos y requerimientos referentes, respectivamente, a las responsabilidades del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados. Dichos objetivos y requerimientos son aplicables durante toda la auditoría. Una NIA que trate aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 540 (Revisada)) puede desarrollar el modo en que los objetivos y requerimientos de otras NIA, como la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330, deben ser aplicados en relación con la cuestión objeto de la NIA, pero no los repite. Así, para la consecución del objetivo establecido en la NIA 540 (Revisada), el auditor tiene en cuenta los objetivos y requerimientos de otras NIA aplicables.

Utilización de objetivos para determinar la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales (Ref: Apartado 21(a))

- A77. Los requerimientos de las NIA están diseñados con el propósito de permitir al auditor alcanzar los objetivos detallados en cada NIA y, de este modo, los objetivos globales del auditor. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de las NIA por parte del auditor proporcione una base suficiente para que éste alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los encargos de auditoría varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NIA, el auditor es responsable de la determinación de los procedimientos de auditoría necesarios para cumplir los requerimientos de las NIA y alcanzar los objetivos. En función de las circunstancias de un encargo, pueden existir cuestiones específicas que requieran que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA, con el fin de cumplir los objetivos especificados en las NIA.

Utilización de los objetivos para evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 21(b))

- A78. Se requiere que el auditor se guíe por los objetivos para evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en el contexto de sus objetivos globales. Si, como resultado de esa evaluación, el auditor concluye que la evidencia de auditoría no es suficiente y adecuada, puede seguir uno o varios de los enfoques siguientes para cumplir el requerimiento del apartado 21(b):
- evaluar si, como resultado del cumplimiento de otras NIA, se ha obtenido o se obtendrá evidencia de auditoría adicional relevante;
 - ampliar el trabajo realizado en la aplicación de uno o varios requerimientos; o
 - aplicar otros procedimientos que el auditor considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando se prevea que ninguna de las anteriores actuaciones vaya a resultar practicable o posible en las circunstancias

concurrentes, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, requiriéndole las NIA que determine el efecto sobre el informe de auditoría o sobre su capacidad para finalizar el encargo.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

Requerimientos aplicables (Ref: Apartado 22)

A79. En algunos casos, una NIA (y, por lo tanto, todos sus requerimientos) puede no ser aplicable en las circunstancias concurrentes. Por ejemplo, si una entidad no cuenta con una función de auditoría interna, ninguna disposición de la NIA 610 (Revisada 2013)²⁷ es aplicable.

A80. En una NIA aplicable, pueden existir requerimientos condicionales. Un requerimiento de este tipo es aplicable cuando concurren las circunstancias previstas en el requerimiento y existe la condición. Por lo general, el carácter condicional de un requerimiento será explícito o implícito. Por ejemplo:

- El requerimiento de expresar una opinión modificada si existe una limitación al alcance²⁸ supone un requerimiento condicional explícito.
- El requerimiento de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad²⁹ las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, el cual depende de la existencia de dichas deficiencias significativas; y el requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la presentación y revelación de información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable³⁰, que depende de si dicho marco requiere o permite tal revelación de información, son ejemplos de requerimientos condicionales implícitos.

En algunos casos, se puede indicar que un requerimiento está condicionado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Por ejemplo, se puede requerir que el auditor renuncie al encargo de auditoría, *si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten*, o se puede requerir que el auditor emprenda determinadas actuaciones, *salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban*. Según la jurisdicción de que se trate, la autorización o prohibición por las disposiciones legales o reglamentarias puede ser explícita o implícita.

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 23)

A81. La NIA 230 establece requerimientos de documentación en los casos excepcionales en los que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable³¹. Las NIA no exigen el cumplimiento de un requerimiento que no sea aplicable en las circunstancias concurrentes en la auditoría.

Objetivo no alcanzado (Ref: Apartado 24)

A82. La determinación de si un objetivo ha sido alcanzado es una cuestión de juicio profesional del auditor. Dicho juicio tiene en cuenta los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de los requerimientos de las NIA y la evaluación del auditor sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y sobre si es necesario realizar más trabajo en las circunstancias específicas del encargo para alcanzar los objetivos establecidos en las NIA. En consecuencia, entre las circunstancias que pueden dar lugar a que no se alcance un objetivo se incluyen aquellas que:

- Impidan que el auditor cumpla los requerimientos aplicables de una NIA.
- Tengan como resultado que no sea factible o posible que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales u obtenga evidencia de auditoría adicional tal y como habría sido necesario con arreglo a los objetivos de conformidad con el apartado 21, por ejemplo, debido a una limitación de la evidencia de auditoría disponible.

A83. La documentación de auditoría que cumple los requerimientos de la NIA 230 y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona la evidencia en la que el auditor basa sus conclusiones en relación con el cumplimiento de sus objetivos globales. Si bien no es necesario que el auditor documente por separado (por ejemplo, mediante un listado de comprobaciones) que se han alcanzado los objetivos individuales, documentar que no se ha alcanzado un objetivo ayudará al auditor a evaluar si ello le ha impedido alcanzar los objetivos globales.

²⁷ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2

²⁸ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, apartado 13

²⁹ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 9

³⁰ NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 13

³¹ NIA 230, apartado 12

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 210
ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4-5
Requerimientos	
Condiciones previas a la auditoría	6-8
Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	9-12
Auditorías recurrentes	13
Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría	14-17
Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo	18-21
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Condiciones previas a la auditoría	A2-A21
Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	A22-A29
Auditorías recurrentes	A30
Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría	A31-A35
Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo	A36-A39
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo de auditoría	
Anexo 2: Determinación de la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Ello incluye determinar si concurren ciertas condiciones previas a una auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad. La NIA 220¹ trata de los aspectos relacionados con la aceptación del encargo que se encuentran bajo control del auditor. (Ref: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es aceptar o continuar con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la premisa sobre la que la auditoría se va a realizar mediante:
 - (a) la determinación de si concurren las condiciones previas a una auditoría; y
 - (b) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Condiciones previas a la auditoría – Utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa² sobre la que se realiza una auditoría.
5. A efectos de esta NIA, las referencias a “la dirección” deberán interpretarse en lo sucesivo como referidas a “la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad”.

Requerimientos

Condiciones previas a la auditoría

6. Para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor:
 - (a) determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable; y (Ref: Apartados A2–A10)
 - (b) obtendrá la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con: (Ref: Apartados A11–A14, A21)
 - (i) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, su presentación fiel; (Ref: Apartado A15)
 - (ii) el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error y (Ref: Apartados A16–A19)
 - (iii) la necesidad de proporcionar al auditor:
 - a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría; y
 - c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Limitación al alcance de la auditoría antes de la aceptación del encargo de auditoría

7. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad incluyen en la propuesta de los términos de un encargo de auditoría la imposición de una limitación al alcance del trabajo del auditor de tal forma que el auditor considere que tendrá que denegar

¹ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*

² NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13

la opinión sobre los estados financieros, el auditor no aceptará dicho encargo con limitaciones como encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

Otros factores que afectan a la aceptación de un encargo de auditoría

8. Si no se dan las condiciones previas a la auditoría, el auditor lo discutirá con la dirección. Salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor no aceptará el encargo de auditoría propuesto:
 - (a) si determina que no es aceptable el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros, salvo en los casos previstos en el apartado 19; o
 - (b) si no se ha alcanzado el acuerdo mencionado en el apartado 6(b).

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

9. El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. (Ref: Apartado A22)
10. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref: Apartados A23–A27)
 - (a) el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
 - (b) las responsabilidades del auditor;
 - (c) las responsabilidades de la dirección;
 - (d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
 - (e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y (Ref: Apartado A24)
 - (f) una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.
11. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan en el apartado 10, el auditor no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades tal y como se establecen en el apartado 6(b). (Ref: Apartados A23, A28–A29)
12. Si las disposiciones legales o reglamentarias establecen responsabilidades para la dirección similares a las descritas en el apartado 6(b), el auditor podrá determinar que dichas disposiciones incluyen responsabilidades que, a su juicio, tienen efectos equivalentes a los recogidos en dicho apartado. En relación con aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor podrá utilizar en el acuerdo escrito la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que las describen. En el caso de responsabilidades no establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias, en el acuerdo escrito se utilizará la descripción del apartado 6(b). (Ref: Apartado A28)

Auditorías recurrentes

13. En las auditorías recurrentes, el auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría. (Ref: Apartado A30)

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría

14. El auditor no aceptará una modificación de los términos del encargo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A31–A33)
15. Si, antes de finalizar el encargo de auditoría, se solicita al auditor que convierta el encargo de auditoría en un encargo que ofrezca un menor grado de seguridad, el auditor determinará si existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A34–A35)
16. Si se cambian los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.
17. Si el auditor no puede aceptar un cambio de los términos del encargo de auditoría y la dirección no le permite continuar con el encargo de auditoría original, el auditor procederá del siguiente modo:
 - (a) renunciará al encargo de auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten; y
 - (b) determinará si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, tales

como los responsables del gobierno de la entidad, los propietarios o las autoridades reguladoras.

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo

Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias

18. Si existen disposiciones legales o reglamentarias que complementen las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, el auditor determinará si hay algún conflicto entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales. Si existen conflictos de este tipo, el auditor discutirá con la dirección la naturaleza de los requerimientos adicionales y acordará si:
- (a) los requerimientos adicionales pueden cumplirse mediante revelaciones de información adicionales en los estados financieros; o
 - (b) la descripción del marco de información financiera aplicable realizada en los estados financieros puede modificarse en consecuencia.

Si ninguna de las actuaciones anteriores es posible, el auditor decidirá si es necesario expresar una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada)³. (Ref: Apartado A36)

Marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias: otras cuestiones que afectan a la aceptación

19. Si el auditor determina que el marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, el auditor aceptará el encargo de auditoría sólo si se dan las siguientes condiciones: (Ref: Apartado A37)
- (a) que la dirección acepte revelar la información adicional en los estados financieros que sea necesaria para evitar que éstos induzcan a error; y
 - (b) que en los términos del encargo de auditoría se disponga:
 - (i) que el informe de auditoría sobre los estados financieros incluya un párrafo de énfasis para llamar la atención de los usuarios sobre las revelaciones de información adicionales, de conformidad con la NIA 706 (Revisada)⁴; y
 - (ii) que salvo que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que en la opinión del auditor sobre los estados financieros se empleen las frases “expresan la imagen fiel”, o “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” de conformidad con el marco de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre los estados financieros no incluya dicha frase.
20. Si no se dan las condiciones descritas en el apartado 19 y el auditor está obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a llevar a cabo el encargo de auditoría, el auditor deberá:
- (a) evaluar, en el informe de auditoría, el efecto de estados financieros que inducen a error; y
 - (b) incluir una referencia adecuada a esta cuestión en los términos del encargo de auditoría.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

21. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción correspondiente establecen el formato o la redacción del informe de auditoría en términos que difieren de manera significativa de los requerimientos de las NIA. En estas circunstancias, el auditor evaluará:
- (a) si los usuarios podrían interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría de los estados financieros y, si éste fuera el caso,
 - (b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea⁵.

Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar la posible interpretación errónea, el auditor no aceptará el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Una auditoría realizada de acuerdo con dichas disposiciones no cumple las NIA. En consecuencia, el auditor no incluirá en el informe de auditoría mención alguna de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA⁶. (Ref: Apartados A38–A39)

³ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁴ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁵ NIA 706 (Revisada)

⁶ Véase también la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 43.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

- A1. Los encargos que proporcionan un grado de seguridad, entre los que se incluyen los encargos de auditoría, sólo podrán aceptarse cuando el profesional ejerciente considere que se cumplirán los requerimientos de ética aplicables, tales como la independencia y la competencia profesional, y cuando el encargo presente determinadas características⁷. Las responsabilidades del auditor con respecto a los requerimientos de ética en el contexto de la aceptación de un encargo de auditoría, y en la medida en que se encuentren bajo el control del auditor, se tratan en la NIA 220⁸. La presente NIA trata de las cuestiones (o condiciones previas) que están bajo control de la entidad y sobre las que es necesario que el auditor y la dirección de la entidad alcancen un acuerdo.

Condiciones previas a la auditoría

El marco de información financiera (Ref: Apartado 6(a))

- A2. Una condición para la aceptación de un encargo que proporciona un grado de seguridad es que los criterios a los que se refiere la definición de encargo que proporcionan un grado de seguridad sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe⁹. Los criterios son las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis, incluidas, en su caso, las referencias para la presentación y revelación de la información. La aplicación de criterios adecuados permite una evaluación o medición de la materia objeto de análisis razonablemente congruente en el contexto de la aplicación del juicio profesional. A efectos de las NIA, el marco de información financiera aplicable proporciona los criterios que el auditor utiliza para auditar los estados financieros, incluida, cuando proceda, su presentación fiel.
- A3. Sin un marco de información financiera aceptable, la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y el auditor carece de criterios adecuados para auditar los estados financieros. En muchos casos, el auditor puede presumir que el marco de información financiera aplicable es aceptable, tal como se describe en los apartados A8–A9.

Determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera

- A4. Los factores relevantes para que el auditor determine si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable, incluyen, entre otros:
- la naturaleza de la entidad (por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro);
 - el objetivo de los estados financieros (por ejemplo, si se preparan para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios o las necesidades de información financiera de usuarios específicos);
 - la naturaleza de los estados financieros (por ejemplo, si los estados financieros son un conjunto completo de estados financieros o si se trata de un solo estado financiero); y
 - si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben el marco de información financiera aplicable.
- A5. Muchos de los usuarios de los estados financieros no pueden exigir estados financieros adaptados a sus necesidades específicas de información. Aunque no se puedan satisfacer todas las necesidades de información de usuarios específicos, existen necesidades de información financiera comunes a un amplio espectro de usuarios. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios se denominan estados financieros con fines generales.
- A6. En algunos casos, los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Dichos estados financieros se denominan estados financieros con fines específicos. Las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe determinarán el marco de información financiera aplicable en dichas circunstancias. La NIA 800 (Revisada) examina la aceptabilidad de los marcos de información financiera diseñados para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos¹⁰.
- A7. Una vez aceptado el encargo de auditoría, pueden encontrarse deficiencias en el marco de información financiera aplicable que indiquen que el marco no es aceptable. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban la utilización de dicho marco, los requerimientos de los apartados 19-20 serán aplicables. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no

⁷ Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento, apartado 22

⁸ NIA 220, apartados 9-11

⁹ Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento, apartado 22(b)(ii)

¹⁰ NIA 800 (Revisada), Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, apartado 8

prescriban la utilización de dicho marco, la dirección podrá decidir adoptar otro marco que sea aceptable. Si la dirección adopta otro marco, se acordarán, tal como exige el apartado 16, nuevos términos del encargo de auditoría para reflejar el cambio de marco, puesto que los términos anteriormente acordados ya no serán exactos.

Marcos de información con fines generales

A8. Actualmente no existen fundamentos objetivos y aceptados, generalmente reconocidos a nivel mundial, para juzgar la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales. En ausencia de dichos fundamentos, se presume que las normas de información financiera establecidas por organismos autorizados o reconocidos para emitir normas que han de ser utilizadas por determinados tipos de entidades son aceptables en lo que se refiere a los estados financieros con fines generales preparados por dichas entidades, siempre que los citados organismos sigan un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados. Ejemplos de dichas normas de información financiera son los siguientes:

- las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad;
- las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, y
- los principios contables promulgados por organismos emisores de normas autorizados o reconocidos en una determinada jurisdicción, siempre que el organismo siga un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados.

Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la preparación de los estados financieros con fines generales suelen identificar dichas normas de información financiera como el marco de información financiera aplicable.

Marcos de información financiera prescritos por las disposiciones legales o reglamentarias

A9. De conformidad con el apartado 6(a), se requiere que el auditor determine si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el marco de información financiera que se debe utilizar para la preparación de los estados financieros con fines generales de determinados tipos de entidades. Salvo disposición en contrario, se presumirá que dicho marco de información financiera es aceptable para los estados financieros con fines generales que preparen dichas entidades. En el caso de que el marco no se considere aceptable, serán aplicables los apartados 19–20.

Jurisdicciones que no cuentan con organismos emisores de normas o con marcos de información financiera prescritos

A10. Si una entidad se ha constituido u opera en una jurisdicción que carece de un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o donde no existen disposiciones legales o reglamentarias que prescriban la utilización del marco de información financiera, la dirección determinará un marco de información financiera que deberá utilizarse para la preparación de los estados financieros. El anexo 2 contiene orientaciones para determinar la aceptabilidad de los marcos de información financiera en estas circunstancias.

Acuerdo sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartado 6(b))

A11. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección ha reconocido y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b)¹¹. En determinadas jurisdicciones, dichas responsabilidades pueden venir especificadas por las disposiciones legales o reglamentarias. En otras, la definición de dichas responsabilidades en las disposiciones legales o reglamentarias puede ser poco precisa o inexistente. Las NIA no invalidan las disposiciones relativas a dichas cuestiones. Sin embargo, el concepto de auditoría independiente requiere que la función del auditor no implique asumir responsabilidades en la preparación de los estados financieros o en el correspondiente control interno de la entidad, y que el auditor tenga una expectativa razonable de obtener la información necesaria para realizar la auditoría (incluida la información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares) siempre que la dirección pueda proporcionarla o conseguirla. En consecuencia, la premisa es fundamental para la realización de una auditoría independiente. Para evitar malentendidos, se llega a un acuerdo con la dirección de que ésta reconoce y comprende que, al acordar y dejar constancia de los términos del encargo de auditoría descrito en los apartados 9–12, asume dichas responsabilidades.

A12. El modo en que las responsabilidades de información financiera se distribuyen entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad varía en función de los recursos y de la estructura de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así como de las respectivas funciones que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan en ésta. En la mayoría de los casos, la dirección es responsable de la ejecución, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tendrán, o asumirán, la

¹¹ NIA 200, apartado A4

responsabilidad de aprobar los estados financieros o de hacer el seguimiento del control interno de la entidad relacionado con la información financiera. En entidades de gran dimensión, o en entidades públicas, un subgrupo dentro de los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, un comité de auditoría, puede tener determinadas responsabilidades de supervisión.

- A13. La NIA 580 requiere que el auditor solicite a la dirección manifestaciones escritas de que ha cumplido con determinadas responsabilidades¹². Por tanto, puede ser adecuado poner en conocimiento de la dirección que se espera recibir dichas manifestaciones escritas, además de las manifestaciones escritas requeridas por otras NIA y, en caso necesario, de manifestaciones escritas que sustenten otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para una o varias afirmaciones específicas de los estados financieros.
- A14. Si la dirección rehúsa reconocer sus responsabilidades o proporcionar las manifestaciones escritas, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada¹³. En estas circunstancias, no sería adecuado que el auditor aceptara el encargo de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias se lo exijan. En los casos en que se requiera que el auditor acepte el encargo de auditoría, puede ser necesario que el auditor explique a la dirección la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el informe de auditoría.

Preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 6(b)(i))

- A15. La mayoría de los marcos de información financiera comprenden requerimientos referentes a la presentación de los estados financieros; con arreglo a dichos marcos, la *preparación* de los estados financieros de conformidad con los marcos de información financiera incluye su *presentación*. En el caso de un marco de imagen fiel, la importancia del objetivo de presentación fiel es tal que la premisa acordada con la dirección incluye una referencia específica a la presentación fiel, o a la responsabilidad de asegurar que los estados financieros “expresarán la imagen fiel” de conformidad con el marco de información financiera.

Control interno (Ref: Apartado 6(b)(ii))

- A16. La dirección mantiene el control interno que considera necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. El control interno, independientemente de su eficacia, únicamente puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable de que alcanzará sus objetivos de información financiera, dadas las limitaciones inherentes al control interno¹⁴.
- A17. Una auditoría independiente realizada de conformidad con las NIA no exime a la dirección de mantener el control interno necesario para la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el auditor debe obtener la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con el control interno. No obstante, el acuerdo requerido por el apartado 6(b)(ii) no implica que el auditor considere que el control interno mantenido por la dirección haya logrado su objetivo o esté libre de deficiencias.
- A18. Corresponde a la dirección determinar el control interno que resulta necesario para permitir la preparación de los estados financieros. El término “control interno” abarca un amplio espectro de actividades, dentro de los componentes del sistema de control interno que pueden describirse como: el entorno de control; el proceso de valoración del riesgo por la entidad; el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno; el sistema de información y su comunicación y las actividades de control. Esta división, sin embargo, no refleja necesariamente el modo en que una entidad concreta diseña, implementa y mantiene su control interno, o el modo en que clasifica un determinado elemento¹⁵. El control interno de una entidad (en concreto, sus libros y registros contables o sus sistemas de contabilidad) refleja las necesidades de la dirección, la complejidad del negocio, la naturaleza de los riesgos a los que la entidad está sometida y las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- A19. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden referirse a la responsabilidad de la dirección en relación con la adecuación de los libros y registros contables o de los sistemas contables. En algunos casos, la práctica general puede distinguir entre los libros y registros contables o los sistemas contables, por una parte, y el control o los controles internos, por otra. Dado que, tal como se indica en el apartado A18, los libros y registros contables o los sistemas contables son una parte integrante del control interno, el apartado 6(b)(ii) no hace referencia específica a estos al describir la responsabilidad de la dirección. Para evitar malentendidos, puede resultar adecuado que el auditor explique a la dirección el alcance de dicha responsabilidad.

Información adicional (Ref: Apartado 6(b)(iii)(b))

- A20. Entre la información adicional que puede solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría están, en su caso, las cuestiones relacionadas con otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor espera recibir otra

¹² NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartados 10-11

¹³ NIA 580, apartado A26

¹⁴ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, anexo 3, apartado 22

¹⁵ NIA 315 (Revisada 2019), apartado A91 y anexo 3

información después de la fecha del informe de auditoría, los términos del encargo de auditoría también pueden reconocer las responsabilidades del auditor en relación con dicha otra información y, cuando proceda, las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

Consideraciones relevantes para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 6(b))

A21. Uno de los objetivos del acuerdo sobre los términos del encargo de auditoría es evitar malentendidos acerca de las responsabilidades respectivas de la dirección y del auditor. Por ejemplo, si un tercero ha facilitado la preparación de los estados financieros, puede ser útil recordar a la dirección que sigue siendo responsabilidad suya la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría (Ref: Apartado 9)

A22. La función de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al acordar los términos del encargo de auditoría de la entidad depende de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

*Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito*¹⁶ (Ref: Apartados 10-11)

A23. El envío por el auditor de una carta de encargo antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del auditor, con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría. En algunos países, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer de manera suficiente el objetivo y alcance de una auditoría y las responsabilidades de la dirección y del auditor; prescribiendo así las cuestiones señaladas en el apartado 10. Si bien en estas circunstancias el apartado 11 permite al auditor que incluya en la carta de encargo únicamente una referencia al hecho de que dichas disposiciones son aplicables y que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades, tal y como establece el apartado 6(b), el auditor puede considerar adecuado incluir en la carta de encargo las cuestiones descritas en el apartado 10 para información de la dirección.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A24. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra. La información a incluir en la carta de encargo sobre las responsabilidades del auditor puede basarse en la NIA 200¹⁷. Los apartados 6(b) y 12 de la presente NIA describen las responsabilidades de la dirección. Además de incluir las cuestiones que el apartado 10 requiere, una carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- La definición del alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.
- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.
- El requerimiento de que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 701¹⁸.
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo.
- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (véase también el apartado A13).
- La expectativa de que la dirección proporcione acceso a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, incluida la expectativa de que la dirección proporcione acceso a la información relevante para la información a revelar.
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros, así como toda la información relevante para su preparación, tanto la obtenida del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos (incluida toda la información relevante para la preparación de la información a revelar) y, en su caso, la otra información¹⁹, con

¹⁶ En los apartados siguientes, cualquier referencia a la carta de encargo se entenderá hecha a la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

¹⁷ NIA 200, apartados 3-9

¹⁸ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹⁹ Tal y como se define en la NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.

- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

A25. Cuando no se requiera que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, puede ser útil para el auditor referirse en los términos del encargo de la auditoría a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y, en determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor mencione dicha posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo.

A26. Cuando proceda, también pueden incluirse las siguientes cuestiones en la carta de encargo:

- Acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.
- Acuerdos referidos a la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el auditor predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial de auditoría.
- Una referencia y una descripción de las responsabilidades del auditor establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables que tratan de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a una autoridad competente ajena a la entidad.
- Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, cuando exista esta posibilidad.
- Una referencia a cualquier otro acuerdo entre el auditor y la entidad.
- Cualquier obligación de proporcionar papeles de trabajo de auditoría a otras partes.

En el anexo 1 se recoge un ejemplo de carta de encargo de auditoría.

Auditorías de componentes

A27. Cuando el auditor de una entidad dominante sea también el auditor de un componente, los factores que pueden influir en la decisión de enviar o no una carta de encargo de auditoría separada al componente son, entre otros, los siguientes:

- a quién compete el nombramiento del auditor del componente;
- si va a emitirse un informe de auditoría separado referido al componente;
- los requerimientos legales en relación con el nombramiento de auditores;
- el porcentaje de propiedad de la dominante; y
- el grado de independencia de la dirección del componente con respecto a la dominante.

Responsabilidades de la dirección prescritas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 11-12)

A28. Aun en el supuesto de que, en las circunstancias descritas en los apartados A23 y A29, el auditor llegue a la conclusión de que no es necesario recoger determinados términos del encargo de auditoría en la carta de encargo, el apartado 11 requiere que el auditor solicite un acuerdo escrito de la dirección de que ésta reconoce y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b). Sin embargo, según el apartado 12, en dichos acuerdos escritos se puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias si dichas disposiciones establecen responsabilidades de la dirección cuyos efectos sean equivalentes a los descritos en el apartado 6(b). Es posible que las organizaciones de auditores, el organismo emisor de normas de auditoría o la autoridad reguladora en materia de auditoría de una jurisdicción hayan proporcionado orientaciones sobre si la descripción de las disposiciones legales o reglamentarias es equivalente.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A29. Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables a las auditorías del sector público generalmente regulan el nombramiento de los auditores del sector público y, por lo general, establecen sus responsabilidades y facultades, incluido el acceso a los registros de la entidad y a otra información. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría, el auditor del sector público podrá, no obstante, considerar beneficioso emitir una carta de encargo más completa que la permitida por el apartado 11.

Auditorías recurrentes (Ref: Apartado 13)

A30. El auditor puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada ejercicio. Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer que resulte adecuado revisar los términos del encargo de auditoría o recordar a la entidad los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la auditoría.
- Cualquier término modificado o especial del encargo de auditoría.
- Un cambio reciente en la alta dirección.
- Un cambio significativo en la propiedad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios.
- Un cambio en el marco de información financiera adoptado para la preparación de los estados financieros.
- Un cambio en otros requerimientos de información.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría

Solicitud para modificar los términos del encargo de auditoría (Ref: Apartado 14)

A31. Un cambio de las circunstancias que afectan a la necesidad del servicio, un malentendido relativo a la naturaleza de la auditoría tal como se solicitó en un principio, o una limitación al alcance del encargo de auditoría, ya venga impuesta por la dirección o sea causada por otras circunstancias, pueden dar lugar a que la entidad solicite al auditor una modificación de los términos del encargo de auditoría. El auditor, tal como exige el apartado 14, examinará la justificación de la solicitud y, especialmente, las implicaciones de una limitación al alcance del encargo de auditoría.

A32. Un cambio en las circunstancias que afecte a los requerimientos de la entidad, o un malentendido en cuanto a la naturaleza del servicio solicitado originalmente pueden considerarse bases razonables para solicitar una modificación del encargo de auditoría.

A33. Por el contrario, puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria por cualquier otra causa. Un ejemplo sería cuando el auditor no consigue obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las cuentas a cobrar y la entidad solicita que el encargo de auditoría se convierta en un encargo de revisión para evitar una opinión con salvedades o una denegación de opinión.

Solicitud de conversión en un encargo de revisión o de servicios relacionados (Ref: Apartado 15)

A34. Antes de aceptar convertir un encargo de auditoría en un encargo de revisión o de servicios relacionados, el auditor que haya sido contratado para realizar la auditoría de conformidad con las NIA puede tener que considerar, además de las cuestiones que se señalan en los apartados A31-A33, cualquier implicación legal o contractual del cambio.

A35. Si el auditor concluye que existe una justificación razonable para convertir el encargo de auditoría en un encargo de revisión o de servicios relacionados, el trabajo de auditoría realizado hasta el momento del cambio puede ser relevante para el encargo modificado; sin embargo, el trabajo que deba realizarse y el informe que deba emitirse habrán de ser los adecuados para el encargo modificado. Para evitar confundir al lector, el informe sobre el servicio relacionado no debe mencionar lo siguiente:

- (a) el encargo original de auditoría; ni
- (b) cualquier procedimiento que pueda haberse aplicado durante el encargo original de auditoría, salvo en los casos en que el encargo de auditoría se haya convertido en un encargo para realizar procedimientos acordados y, por tanto, la referencia a los procedimientos aplicados sea una parte normal del informe.

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo

Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 18)

A36. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden complementar las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, con requerimientos adicionales relativos a la preparación de estados financieros. En dichas jurisdicciones, el marco de información financiera aplicable a efectos de aplicar las NIA abarca tanto el marco de información financiera identificado como los requerimientos adicionales, siempre y cuando éstos no entren en conflicto con este último marco de información financiera. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriben revelaciones de información adicionales a las requeridas por las normas de

información financiera o cuando reducen el número de opciones aceptables existentes en las normas de información financiera²⁰.

Marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias - Otras cuestiones que afectan a la aceptación (Ref: Apartado 19)

A37. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden exigir que en la redacción de su opinión el auditor utilice las frases “expresan la imagen fiel” o “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales”, en el supuesto de que el auditor concluya que, de no haber sido prescrito por dichas disposiciones, el marco de información financiera aplicable no habría sido aceptable. En este caso, los términos de la redacción prescrita para el informe de auditoría difieren significativamente de los requerimientos de las NIA (véase el apartado 21).

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 21)

A38. Las NIA requieren que el auditor no manifieste haber cumplido las NIA salvo si ha cumplido todas las NIA aplicables a la auditoría²¹. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban una estructura o una redacción del informe de auditoría en un formato o con unos términos que difieran significativamente de los requerimientos de las NIA y el auditor concluya que incluir una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar la posibilidad de interpretación errónea, el auditor puede plantearse incluir una declaración en el informe de auditoría en la que exprese que la auditoría no se ha realizado de conformidad con las NIA. No obstante, se recomienda que el auditor aplique las NIA, incluidas las NIA que tratan del informe de auditoría, en la medida de lo posible, si bien no se le permitirá mencionar que la auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A39. En el sector público, la legislación que regula el mandato de auditoría puede establecer requerimientos específicos. Por ejemplo, puede exigirse al auditor que informe directamente a un ministro, al Parlamento o al público si la entidad trata de limitar el alcance de la auditoría.

²⁰ La NIA 700 (Revisada), apartado 15, incluye un requerimiento en relación con la evaluación de si los estados financieros se refieren o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.

²¹ NIA 200, apartado 20

Ejemplo de carta de encargo de auditoría

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo de auditoría para una auditoría de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en esta NIA. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a auditorías recurrentes (véase el apartado 13). Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC²²:

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Han solicitado ustedes²³ que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

[Responsabilidades del auditor]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las NIA. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad²⁴. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con

²² Los destinatarios y las referencias de la carta serán los adecuados en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente. Es importante hacer referencia a las personas adecuadas - véase apartado A22.

²³ A lo largo de esta carta la referencia a "ustedes", "nosotros", "la dirección", "los responsables del gobierno de la entidad" y "el auditor" se emplearán o modificarán en función de las circunstancias.

²⁴ Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

[Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el auditor no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 6(b) de esta NIA).]

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad]²⁵ reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁶;
- (b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- (c) proporcionarnos²⁷:
 - (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría y
 - (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

[Otra información relevante]

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso.]

[Informes]

[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría, así como, cuando proceda, del tratamiento en el informe de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada).]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

²⁵ Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

²⁶ O, si procede, "para la preparación de estados financieros que expresan la imagen fiel de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera".

²⁷ Véanse en el apartado A24 ejemplos de otras cuestiones relativas a las responsabilidades de la dirección que se pueden incluir.

Nombre y cargo

Fecha

Determinación de la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales.**Jurisdicciones que carecen de organismos emisores de normas autorizados o reconocidos o de marcos de información financiera prescritos por las disposiciones legales o reglamentarias**

1. Tal como se establece en el apartado A10 de la presente NIA, cuando una entidad se ha constituido u opera en una jurisdicción que carece de un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o cuando las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben la utilización de un marco de información financiera, la dirección identifica un marco de información financiera aplicable. Lo habitual en dichas jurisdicciones es utilizar normas de información financiera establecidas por alguno de los organismos indicados en el apartado A8 de esta NIA.
2. Por otro lado, en una determinada jurisdicción puede haber convenciones contables establecidas que se reconozcan generalmente como el marco de información financiera para los estados financieros con fines generales preparados por determinadas entidades especificadas que operen en dicha jurisdicción. Cuando se adopta dicho marco de información financiera, el apartado 6(a) de esta NIA requiere que el auditor determine si se puede considerar que las convenciones contables en su conjunto constituyen un marco de información financiera aceptable para estados financieros con fines generales. Cuando las convenciones contables se emplean de modo generalizado en una determinada jurisdicción, es posible que las organizaciones de auditores de dicha jurisdicción hayan examinado la aceptabilidad del marco de información financiera en nombre de los auditores. En otros casos, el auditor puede determinar este aspecto analizando si las convenciones contables presentan las características que habitualmente tienen los marcos de información financiera aceptables (véase el apartado 3 siguiente) o comparando las convenciones contables con los requerimientos de un marco de información financiera existente que se considere aceptable (véase el apartado 4 siguiente).
3. Los marcos de información financiera aceptables normalmente presentan las siguientes características, que hacen que la información financiera proporcionada en los estados financieros sea útil para los usuarios a los que se dirige:
 - (a) Relevancia, esto es, que la información proporcionada en los estados financieros sea relevante para la naturaleza de la entidad y para el propósito de los estados financieros. Por ejemplo, en el caso de una empresa que prepara estados financieros con fines generales, la relevancia se evalúa en relación con la información necesaria para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios a la hora de tomar decisiones económicas. Dichas necesidades se satisfacen habitualmente mediante la presentación de la situación financiera, de los resultados y de los flujos de efectivo de la empresa.
 - (b) Integridad, en el sentido de que no se omitan transacciones ni hechos, saldos contables ni revelaciones de información que puedan afectar a las conclusiones basadas en los estados financieros.
 - (c) Fiabilidad, en el sentido de que la información proporcionada en los estados financieros:
 - (i) refleje, en su caso, el fondo económico de los hechos y transacciones, y no su mera forma legal; y
 - (ii) tenga como resultado una evaluación, medición, presentación y revelación de información razonablemente congruente si se utiliza en circunstancias similares.
 - (d) Neutralidad, en el sentido de que contribuya a que la información de los estados financieros esté libre de sesgo.
 - (e) Comprensibilidad, en el sentido de que la información de los estados financieros sea clara y exhaustiva, y no esté sujeta a interpretaciones significativamente diferentes.
4. El auditor puede decidir comparar las convenciones contables con los requerimientos de un marco de información financiera existente que se considere aceptable. Por ejemplo, el auditor puede comparar las convenciones contables con las NIIF. Con respecto a la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, el auditor puede decidir comparar las convenciones contables con un marco de información financiera específicamente desarrollado para dichas entidades por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido. Cuando el auditor realice dicha comparación y detecte diferencias, la decisión sobre si las convenciones contables adoptadas para la preparación de los estados financieros constituyen un marco de información financiera aceptable implica examinar las razones de las diferencias y si la aplicación de las convenciones contables, o la descripción del marco de información financiera en los estados financieros, puede dar lugar a estados financieros que induzcan a error.
5. Un conjunto de convenciones contables ideado para satisfacer preferencias individuales no es un marco de información financiera aceptable para estados financieros con fines generales. Igualmente, un marco de cumplimiento no será un marco de

información financiera aceptable, salvo que sea generalmente aceptado en la jurisdicción de que se trate por quienes preparan los estados financieros y por sus usuarios.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220

CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo	2–4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías	8
Requerimientos de ética aplicables	9–11
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría.....	12–13
Asignación de equipos a los encargos.....	14
Realización del encargo	15–22
Seguimiento	23
Documentación	24–25
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo.....	A1–A2
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías	A3
Requerimientos de ética aplicables	A4–A7
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría.....	A8–A10
Asignación de equipos a los encargos	A11–A13
Realización del encargo	A14–A33
Seguimiento	A34–A36
Documentación	A37

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. También trata, cuando proceda, de las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo

2. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma de auditoría. De acuerdo con la NICC 1, la firma de auditoría tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:
 - (a) la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios del encargo son adecuados en función de las circunstancias¹.

Esta NIA parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartado A1)

3. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, los equipos del encargo son los responsables de implementar los procedimientos de control de calidad que sean aplicables al encargo de auditoría y de proporcionar a la firma de auditoría la información necesaria para permitir el funcionamiento de aquella parte del sistema de control de calidad de la firma de auditoría que se refiere a la independencia.
4. Los equipos del encargo pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría o terceros indique lo contrario. (Ref: Apartado A2)

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

6. El objetivo del auditor es implementar procedimientos de control de calidad relativos al encargo que le proporcionen una seguridad razonable de que:
 - (a) la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) el informe de auditoría emitido es adecuado en función de las circunstancias.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Socio del encargo² – El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
 - (b) Revisión de control de calidad del encargo – Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.
 - (c) Revisor de control de calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del

¹ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 11

² En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

- (d) Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos de auditoría en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red³. El término “equipo del encargo” también excluye a las personas pertenecientes a la función de auditoría interna del cliente que prestan ayuda directa en un encargo de auditoría cuando el auditor externo cumple los requerimientos de la NIA 610 (Revisada 2013)⁴.
- (e) Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.
- (f) Inspección – En el contexto de los encargos de auditoría finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del encargo.
- (g) Entidad cotizada – Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.
- (h) Seguimiento – Proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.
- (i) Firma de la red – Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.
- (j) Red – Una estructura más amplia:
 - (i) que tiene por objetivo la cooperación, y
 - (ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.
- (k) Socio – Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
- (l) Personal – Socios y empleados.
- (m) Normas profesionales – Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.
- (n) Requerimientos de ética aplicables – Requerimientos de ética a los que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo cuando realizan un encargo de auditoría, y que, por lo general, comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con una auditoría de los estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.
- (o) Empleados – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplee.
- (p) Persona externa debidamente cualificada – Persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad, cuyos miembros puedan realizar auditorías de información financiera histórica, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías

8. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la calidad global de cada encargo de auditoría que le sea asignado. (Ref: Apartado A3)

³ La NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, apartado 6(a) define el término "experto del auditor".

⁴ La NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, establece los límites a la utilización de ayuda directa. También se reconoce que es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. En consecuencia, la utilización de la ayuda directa se limita a las situaciones en las que se permite.

Requerimientos de ética aplicables

9. Durante todo el encargo de auditoría, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, en busca de evidencia de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartados A4–A5)
10. Si, a través del sistema de control de calidad de la firma de auditoría o por otros medios, llegasen al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma de auditoría, determinará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A5)

Independencia

11. El socio del encargo llegará a una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo: (Ref: Apartado A5)
 - (a) obtendrá información relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de las firmas de la red, para detectar y evaluar amenazas a la independencia;
 - (b) evaluará la información sobre los incumplimientos detectados, en su caso, de las políticas y los procedimientos de independencia de la firma de auditoría para determinar si constituyen una amenaza a la independencia en el encargo de auditoría;
 - (c) evaluará si las amenazas identificadas están a un nivel aceptable; y
 - (d) adoptará las medidas adecuadas para hacer frente a las amenazas que no están a un nivel aceptable eliminando las circunstancias que originan la amenaza, aplicando salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable o renunciando al encargo de auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. El socio del encargo informará a la firma de auditoría, a la mayor brevedad posible, de cualquier imposibilidad de resolver la cuestión, para que adopte las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A6–A7)

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría

12. El socio del encargo deberá satisfacerse de que se han aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas. (Ref: Apartados A8–A10)
13. Si el socio del encargo obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, hubiese sido causa de que la firma de auditoría rehusara el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará dicha información a la firma de auditoría a la mayor brevedad, con el fin de que la firma de auditoría y el socio del encargo puedan adoptar las medidas necesarias. (Ref: Apartado A10)

Asignación de equipos a los encargos

14. El socio del encargo deberá satisfacerse de que el equipo del encargo, y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnan en conjunto la competencia y capacidad adecuadas para:
 - (a) realizar el encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) poder emitir un informe de auditoría que sea adecuado en función de las circunstancias. (Ref: Apartados A11–A13)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y realización

15. El socio del encargo asumirá la responsabilidad:
 - (a) de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y (Ref: Apartados A14–A16, A21)
 - (b) de que el informe de auditoría sea adecuado en función de las circunstancias.

Revisiones

16. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de que las revisiones se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A17–A18, A21)
17. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo se satisfará, mediante una revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y

adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría. (Ref: Apartados A19–A21)

Consultas

18. El socio del encargo:
- (a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas;
 - (b) se satisfará de que, en el transcurso del encargo, los miembros del equipo del encargo hayan realizado las consultas adecuadas, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;
 - (c) se satisfará de que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido acordados con la parte consultada; y
 - (d) comprobará que las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido implementadas. (Ref: Apartados A22–A23)

Revisión de control de calidad del encargo

19. Para las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad, el socio del encargo:
- (a) comprobará que se haya nombrado un revisor de control de calidad del encargo;
 - (b) discutirá las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de control de calidad del encargo, con el revisor de control de calidad del encargo; y
 - (c) no pondrá fecha al informe de auditoría hasta que la revisión de control de calidad del encargo se haya completado. (Ref: Apartados A24–A26)
20. El revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría. Esta evaluación conllevará:
- (a) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
 - (b) la revisión de los estados financieros y del informe de auditoría propuesto;
 - (c) la revisión de la documentación de auditoría seleccionada, relacionada con los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y con las conclusiones alcanzadas; y
 - (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría y la consideración de si el informe de auditoría propuesto es adecuado. (Ref: Apartados A27–A29, A31–A33)
21. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, al realizar la revisión de control de calidad del encargo, el revisor de control de calidad del encargo también considerará lo siguiente:
- (a) la evaluación por el equipo del encargo de la independencia de la firma de auditoría en relación con el encargo de auditoría;
 - (b) si se han realizado las consultas necesarias sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas; y
 - (c) si la documentación de auditoría seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas. (Ref: Apartados A30–A33)

Diferencias de opinión

22. Si surgen diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, con las personas consultadas o, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo, el equipo del encargo aplicará las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría para el tratamiento y la resolución de las diferencias de opinión.

Seguimiento

23. Un sistema efectivo de control de calidad incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos en relación con el sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma de auditoría contenidos en la información más reciente difundida por esta y, en su caso, por otras firmas de la red, así como si las deficiencias indicadas en dicha información pueden afectar al encargo de auditoría. (Ref: Apartados A34–A36)

Documentación

24. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁵:
- Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas.
 - Las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo de auditoría, y cualquier discusión relevante con la firma de auditoría que sustente dichas conclusiones.
 - Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría.
 - La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo de auditoría. (Ref: Apartado A37)
25. El revisor de control de calidad del encargo presentará, para el encargo de auditoría revisado, pruebas documentales de que:
- se han aplicado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisiones de control de calidad del encargo;
 - la revisión de control de calidad del encargo se ha terminado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella; y
 - el revisor no tiene conocimiento de ninguna cuestión que haya quedado sin resolver que pudiera llevarle a considerar que los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este no sean adecuados.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo (Ref: Apartado 2)

- A1. La NICC 1, o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes, tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad para los encargos de auditoría. El sistema de control de calidad comprende políticas y procedimientos que contemplan cada uno de los siguientes elementos:
- responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría;
 - requerimientos de ética aplicables;
 - aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos;
 - recursos humanos;
 - realización del encargo; y
 - seguimiento.

Los requerimientos nacionales que tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad son al menos igual de exigentes que la NICC 1 si tratan todos los elementos mencionados en el presente apartado e imponen obligaciones a la firma de auditoría que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

Confianza en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 4)

- A2. Salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría o terceros indique lo contrario, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría en relación, por ejemplo, con:
- La competencia del personal, merced al proceso de selección y a la formación.
 - La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.
 - El mantenimiento de las relaciones con clientes, merced a sistemas de aceptación y continuidad.
 - El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, merced al proceso de seguimiento.

⁵ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías (Ref: Apartado 8)

- A3. Dado que el socio del encargo es responsable de la calidad global de cada encargo de auditoría, sus actuaciones y sus comunicaciones a los demás miembros del equipo del encargo han de resaltar:
- (a) la importancia para la calidad de la auditoría de:
 - (i) la realización de un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (ii) el cumplimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría que sean aplicables;
 - (iii) la emisión de informes de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias; y
 - (iv) la facultad que tiene el equipo del encargo de poner de manifiesto sus reservas sin temor a represalias; y
 - (b) el hecho de que la calidad es esencial en la realización de encargos de auditoría.

Requerimientos de ética aplicables

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

- A4. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética, que son:
- (a) integridad;
 - (b) objetividad;
 - (c) competencia y diligencia profesionales;
 - (d) confidencialidad y
 - (e) comportamiento profesional.

Estos principios fundamentales de ética establecen el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad.

Definición de “firma de auditoría”, “red” y “firma de la red” (Ref: Apartados 9-11)

- A5. Las definiciones de “firma de auditoría”, “red” o “firma de la red” en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en la presente NIA. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA define “firma de auditoría” como:
- (a) un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad;
 - (b) una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad, de dirección u otros medios; y
 - (c) una entidad controlada por ellos mediante vínculos de propiedad, de dirección u otros medios.

El Código de ética del IESBA también proporciona orientaciones, en relación con los términos “red” y “firma de la red”.

En el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 9-11, las definiciones utilizadas en los requerimientos de ética aplicables son de aplicación siempre que ello resulte necesario para interpretar dichos requerimientos de ética.

Amenazas a la independencia (Ref: Apartado 11(c))

- A6. El socio del encargo puede detectar una amenaza a la independencia, en relación con el encargo de auditoría, que puede no estar a un nivel aceptable. En tal caso, según lo requerido en el apartado 11(d), el socio del encargo informará a la persona o personas adecuadas dentro de la firma de auditoría a fin de determinar las medidas adecuadas, lo que puede incluir la eliminación de las circunstancias que originan la amenaza, la aplicación de salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable o la renuncia al encargo de auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A7. Las disposiciones legales pueden establecer salvaguardas para la independencia de los auditores del sector público. Sin embargo, los auditores del sector público o las firmas de auditoría que lleven a cabo auditorías en el sector público por cuenta del auditor legal, dependiendo de los términos del mandato en una determinada jurisdicción, es posible que deban adaptar su enfoque con el fin de promover el cumplimiento del espíritu del apartado 11. Cuando el mandato del auditor del sector público no permita la renuncia al encargo, esto puede conllevar revelar, mediante un informe público, las circunstancias que hayan surgido y que, si se hubiera tratado del sector privado, habrían llevado al auditor a la renuncia.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref: Apartado 12)

- A8. La NICC 1 requiere que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente⁶. Información como la que se enumera a continuación facilitará al socio del encargo la determinación de si son adecuadas las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría:
- la integridad de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
 - si el equipo del encargo tiene la competencia requerida para realizar el encargo de auditoría y tiene la capacidad necesaria, incluidos el tiempo y los recursos;
 - si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
 - las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría en curso o en encargos anteriores, y sus implicaciones para la continuidad de la relación.
- A9. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables⁷ pueden requerir que el auditor, antes de aceptar un encargo, solicite al auditor predecesor que le proporcione la información que conozca relativa a cualquier hecho o circunstancia que, a su juicio, necesite conocer el auditor antes de decidir si acepta el encargo. En algunas circunstancias, el auditor predecesor puede estar obligado, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, a proporcionarle información relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, cuando el auditor predecesor ha renunciado al encargo debido a un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de incumplimiento, el Código de ética del IESBA requiere que el auditor predecesor, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, proporcione todos los hechos y otra información relativa a dicho incumplimiento que, en opinión del auditor predecesor, necesita conocer el auditor sucesor propuesto antes de decidir si acepta el encargo⁸.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 12-13)

- A10. En el sector público, los auditores pueden ser nombrados de acuerdo con procedimientos legales. En consecuencia, pueden no ser aplicables algunos de los requerimientos y de las consideraciones en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría contemplados en los apartados 12, 13, A8 y A9. No obstante, la información reunida como resultado del proceso descrito puede ser útil para los auditores del sector público a efectos de la valoración del riesgo y del cumplimiento de sus responsabilidades de información.

Asignación de equipos a los encargos (Ref: Apartado 14)

- A11. Se considera miembro del equipo del encargo a una persona especializada en un área específica de contabilidad o auditoría, tanto si ha sido contratada por la firma de auditoría como si trabaja para ella, que aplique procedimientos de auditoría en el encargo. Sin embargo, una persona con dicha especialización no se considera miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a consultas. Las consultas se tratan en los apartados 18, A22 y A23.
- A12. Al considerar la competencia y capacidad apropiadas que se espera tenga el equipo del encargo en su conjunto, el socio del encargo puede tener en cuenta en relación con dicho equipo aspectos tales como:
- Su conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares merced a una formación práctica y participación adecuadas.
 - Su conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
 - Su especialización técnica, incluida la relativa a la tecnología de la información relevante y a áreas especializadas de contabilidad o auditoría.
 - Su conocimiento de los sectores relevantes en los que el cliente desarrolla su actividad.
 - Su capacidad de aplicar el juicio profesional.
 - Su conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A13. En el sector público, la competencia adicional apropiada puede incluir las cualificaciones necesarias para cumplir los términos

⁶ NICC 1, apartado 27(a)

⁷ Véase, por ejemplo, el apartado R320.8 del Código de ética del IESBA.

⁸ Véanse, por ejemplo, los apartados R360.22 y R360.23 del Código de ética del IESBA.

del mandato de auditoría en una determinada jurisdicción. Dicha competencia puede incluir el conocimiento de las disposiciones de información aplicables, incluida la información al Parlamento u otro órgano de gobierno, o cuando lo exija el interés público. El alcance más amplio de una auditoría en el sector público puede incluir, por ejemplo, algunos aspectos de ejecución de la auditoría o una valoración exhaustiva del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como la prevención y detección del fraude y de la corrupción.

Realización del encargo

Dirección, supervisión y realización (Ref: Apartado 15(a))

A14. La dirección del equipo del encargo conlleva informar a los miembros del equipo del encargo de cuestiones tales como:

- Sus responsabilidades, incluida la necesidad de cumplir los requerimientos de ética aplicables y de planificar y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional como requiere la NIA 200⁹.
- Las responsabilidades de cada socio, cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
- Los objetivos del trabajo que se va a realizar.
- La naturaleza de la actividad de la entidad.
- Los temas relacionados con los riesgos.
- Los problemas que puedan surgir.
- El enfoque detallado para la realización del encargo.

La discusión entre los miembros del equipo del encargo permite a los miembros con menos experiencia plantear preguntas a los miembros con más experiencia de forma que pueda haber una adecuada comunicación en el equipo del encargo.

A15. Un trabajo en equipo y una formación práctica adecuados facilitan a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les asigna.

A16. La supervisión incluye cuestiones como:

- El seguimiento del desarrollo del encargo de auditoría.
- La consideración de la competencia y capacidad de cada uno de los miembros del equipo del encargo, en particular, si tienen suficiente tiempo para desarrollar su trabajo, si comprenden las instrucciones y si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo de auditoría.
- La respuesta a las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, considerando su significatividad y modificando adecuadamente el enfoque planificado.
- La determinación durante la realización de la auditoría de las cuestiones que deban ser objeto de consulta o consideración por parte de los miembros del equipo con más experiencia.

Revisiones

Responsabilidades de revisión (Ref: Apartado 16)

A17. De acuerdo con la NICC 1, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a la responsabilidad de revisión se establecen sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo con más experiencia¹⁰.

A18. Una revisión consiste en la consideración de si, por ejemplo:

- el trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
- se han realizado las consultas necesarias y se han documentado y aplicado las conclusiones resultantes;
- es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado;
- el trabajo realizado sustenta las conclusiones que se han alcanzado y está adecuadamente documentado;
- la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría; y
- se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

⁹ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 15

¹⁰ NICC 1, apartado 33

Revisión por el socio del encargo del trabajo realizado (Ref: Apartado 17)

A19. La revisión oportuna por el socio del encargo de las siguientes cuestiones, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella:

- áreas críticas de juicio, especialmente las relacionadas con cuestiones difíciles o controvertidas detectadas en el transcurso de la auditoría;
- riesgos significativos; y
- otras áreas que el socio del encargo considere importantes.

No es necesario que el socio del encargo revise toda la documentación de auditoría, pero puede hacerlo. Sin embargo, tal como requiere la NIA 230, el socio del encargo debe documentar la extensión y el momento de realización de las revisiones¹¹.

A20. Un socio del encargo que se haga cargo de una auditoría durante el desarrollo del encargo puede aplicar los procedimientos de revisión descritos en el apartado A19 para revisar el trabajo realizado hasta la fecha del cambio con el fin de asumir las responsabilidades propias de un socio del encargo.

Consideraciones aplicables cuando interviene un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría (Ref: Apartados 15-17)

A21. Cuando intervenga un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, la dirección, supervisión y revisión del trabajo de dicho miembro del equipo puede incluir cuestiones tales como:

- acordar con dicho miembro del equipo la naturaleza, el alcance y los objetivos de su trabajo, y las funciones respectivas de dicho miembro y de otros miembros del equipo del encargo, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre ellos; y
- evaluar la adecuación del trabajo de dicho miembro del equipo, incluida la relevancia y razonabilidad de los hallazgos de dicho miembro del equipo o de sus conclusiones, y su congruencia con otra evidencia de auditoría.

Consultas (Ref: Apartado 18)

A22. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro, o en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las personas consultadas:

- han sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- tienen los conocimientos, el rango jerárquico y la experiencia adecuados.

A23. Puede ser conveniente que el equipo del encargo realice una consulta fuera de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando ésta carezca de los recursos internos necesarios. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen otras firmas de auditoría, los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad.

Revisión de control de calidad del encargo

Finalización de la revisión de control de calidad del encargo antes de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 19(c))

A24. La NIA 700 (Revisada) requiere que la fecha del informe de auditoría no sea anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría sobre los estados financieros¹². En el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada o cuando el encargo reúna los criterios para ser sometido a una revisión de control de calidad, dicha revisión facilita al auditor la determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A25. La realización de la revisión de control de calidad de manera oportuna en las etapas adecuadas durante el encargo permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

A26. La finalización de la revisión de control de calidad del encargo significa el cumplimiento, por parte del revisor de control de calidad del encargo, de los requerimientos de los apartados 20 y 21 y, en su caso, de lo dispuesto en el apartado 22. La documentación de la revisión de control de calidad del encargo se puede completar después de la fecha del informe de auditoría como parte del proceso de compilación del archivo de auditoría final. La NIA 230 establece requerimientos y proporciona

¹¹ NIA 230, apartado 9(c)

¹² NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 49

orientaciones al respecto¹³.

Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 20)

A27. Prestar una especial atención a los cambios en las circunstancias permite al socio del encargo determinar las situaciones en las que es necesaria una revisión de control de calidad del encargo, aunque al inicio del encargo no fuera requerida dicha revisión.

A28. La extensión de la revisión de control de calidad del encargo puede depender, entre otros aspectos, de la complejidad del encargo de auditoría, de si la entidad es o no una entidad cotizada y del riesgo de que el informe de auditoría no sea adecuado en función de las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo en relación con el encargo de auditoría y su realización.

A29. Cuando es aplicable la NIA 701¹⁴, las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo a efectos de la formulación del informe de auditoría incluyen determinar:

- las cuestiones clave de la auditoría que se deben incluir en el informe de auditoría.
- las cuestiones clave de la auditoría que, en su caso, no se comunicarán en el informe de auditoría de conformidad con el apartado 14 de la NIA 701 y,
- en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría.

Además, la revisión del informe de auditoría propuesto de conformidad con el apartado 20(b) incluye la consideración de la redacción propuesta que se va a incluir en la sección Cuestiones clave de la auditoría.

Revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada (Ref: Apartado 21)

A30. Como otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo que pueden ser consideradas en la revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada cabe citar:

- Los riesgos significativos detectados durante el encargo de acuerdo con la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁵, y las respuestas a dichos riesgos de acuerdo con la NIA 330¹⁶, incluida la valoración por el equipo del encargo del riesgo de fraude y la respuesta a este de acuerdo con la NIA 240¹⁷.
- Los juicios realizados, en especial con respecto a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas detectadas durante la realización de la auditoría.
- Las cuestiones que deben comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, así como, en su caso, a terceros, tales como los organismos reguladores.

Estas mismas cuestiones, según las circunstancias, también pueden ser aplicables en las revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de los estados financieros de otras entidades.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartados 20-21)

A31. Además de las auditorías de los estados financieros de entidades cotizadas, la revisión de control de calidad del encargo es aplicable a otros encargos de auditoría que cumplan los criterios establecidos por la firma de auditoría que determinen que el encargo está sujeto a una revisión de control de calidad. En algunos casos, puede ocurrir que ninguno de los encargos de auditoría de la firma reúna los criterios por los que estaría sujeto a dicha revisión.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 20-21)

A32. En el sector público, un auditor designado por ley (por ejemplo, un interventor general u otra persona debidamente cualificada nombrada en representación del interventor general), puede desempeñar una función equivalente a la del socio del encargo con responsabilidad general relativa a las auditorías del sector público. En dichas circunstancias, cuando proceda, la selección del revisor de control de calidad del encargo se hará atendiendo a la necesidad de independencia con respecto a la entidad auditada y a la capacidad del revisor de control de calidad del encargo para proporcionar una evaluación objetiva.

A33. Las entidades cotizadas a las que se refieren los apartados 21 y A30 no se encuentran habitualmente en el sector público. Sin

¹³ NIA 230, apartados 14-16

¹⁴ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹⁵ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

¹⁶ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

¹⁷ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

embargo, pueden existir otras entidades del sector público que sean significativas por su dimensión, por su complejidad o por aspectos de interés público y que, en consecuencia, cuenten con un amplio espectro de interesados. Como ejemplos, cabe citar las sociedades estatales y las empresas de servicios públicos. Las transformaciones continuas dentro del sector público también pueden dar lugar a nuevos tipos de entidades significativas. No existen criterios objetivos fijos que puedan servir de base para la determinación de la significatividad. No obstante, los auditores del sector público evalúan qué entidades pueden tener la significatividad suficiente para que sea necesario realizar una revisión de control de calidad del encargo.

Seguimiento (Ref: Apartado 23)

- A34. La NICC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un sistema de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes y adecuados y operan eficazmente¹⁸.
- A35. Al considerar las deficiencias que pueden afectar a un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas adoptadas por la firma de auditoría para rectificar la situación que el socio del encargo considere que son suficientes en el contexto de dicha auditoría.
- A36. Una deficiencia del sistema de control de calidad de la firma de auditoría no significa necesariamente que un determinado encargo no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios, o que el informe de auditoría no sea adecuado.

Documentación

Documentación de las consultas (Ref: Apartado 24(d))

- A37. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales sobre cuestiones difíciles o controvertidas contribuirá al conocimiento de:
- la cuestión sobre la que se realizó la consulta y
 - los resultados de la consulta, con inclusión de cualquier decisión tomada, la base para su adopción y el modo en que fue implementada.

¹⁸ NICC 1, apartado 48

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 230

DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría.....	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Preparación oportuna de la documentación de auditoría.....	7
Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida	8–13
Compilación del archivo final de auditoría	14–16
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Preparación oportuna de la documentación de auditoría.....	A1
Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida	A2–A20
Compilación del archivo final de auditoría	A21–A24
Anexo: Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 230, *Documentación de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros. En el anexo se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto. Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA no limitan la aplicación de la presente NIA. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos adicionales sobre documentación.

Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría

2. La documentación de auditoría que cumpla los requerimientos de esta NIA y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona:
 - (a) evidencia de las bases del auditor para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor¹; y
 - (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
3. La documentación de auditoría es útil para algunos propósitos adicionales, como son los siguientes:
 - Facilitar al equipo del encargo la planificación y ejecución de la auditoría.
 - Facilitar a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, y el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la NIA 220².
 - Permitir al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo.
 - Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
 - Realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con la NICC 1³ o con los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes⁴.
 - Permitir realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

5. El objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:
 - (a) un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría; y
 - (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Documentación de auditoría – Registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").
 - (b) Archivo de auditoría – Una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.

¹ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 11

² NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 15-17

³ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartados 32-33, 35-38 y 48

⁴ NIA 220, apartado 2

- (c) Auditor experimentado – Una persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:
 - (i) los procesos de auditoría;
 - (ii) las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (iii) el entorno empresarial en el que la entidad opera; y
 - (iv) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la entidad opera.

Requerimientos

Preparación oportuna de la documentación de auditoría

7. El auditor preparará la documentación de auditoría oportunamente. (Ref: Apartado A1)

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría

8. El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref: Apartados A2–A5, A16–A17)
- (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartados A6–A7)
 - (b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y
 - (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref: Apartados A8–A11)
9. Al documentar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, el auditor dejará constancia de:
- (a) las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas; (Ref: Apartado A12)
 - (b) la persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo; y
 - (c) la persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión. (Ref: Apartado A13)
10. El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. (Ref: Apartado A14)
11. Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia. (Ref: Apartado A15)

Inaplicación de un requerimiento

12. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación. (Ref: Apartados A18–A19)

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría

13. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor aplica procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o alcanza conclusiones nuevas después de la fecha del informe de auditoría, el auditor documentará: (Ref: Apartado A20)
- (a) las circunstancias observadas;
 - (b) los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones alcanzadas, así como sus efectos sobre el informe de auditoría; y
 - (c) la fecha y las personas que realizaron y revisaron los cambios en la documentación de auditoría.

Compilación del archivo final de auditoría

14. El auditor reunirá la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría. (Ref: Apartados A21–A22)
15. Después de haber terminado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no eliminará ni descartará documentación

de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref: Apartado A23)

16. En circunstancias distintas a las previstas en el apartado 13, cuando el auditor considere necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de que se haya terminado la compilación del archivo final de auditoría, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el auditor documentará: (Ref: Apartado A24)
- (a) los motivos específicos para hacerlas; y
 - (b) la fecha y las personas que las realizaron y revisaron.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Preparación oportuna de la documentación de auditoría (Ref: Apartado 7)

- A1. La preparación oportuna de documentación de auditoría suficiente y adecuada ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe de auditoría se finalice. La documentación preparada después de haberse realizado el trabajo de auditoría será probablemente menos exacta que la que se prepara en el momento en que se realiza el trabajo.

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría (Ref: Apartado 8)

- A2. La estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría dependerá de factores tales como:
- La dimensión y la complejidad de la entidad.
 - La naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar.
 - Los riesgos identificados de incorrección material.
 - La significatividad de la evidencia de auditoría obtenida.
 - La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.
 - La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión que no resulte fácilmente deducible de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia de auditoría obtenida.
 - La metodología de la auditoría y las herramientas utilizadas.
- A3. La documentación de auditoría puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios. Algunos ejemplos de documentación de auditoría son:
- Programas de auditoría.
 - Análisis.
 - Memorandos relativos a cuestiones determinadas.
 - Resúmenes de cuestiones significativas.
 - Cartas de confirmación y de manifestaciones.
 - Listados de comprobaciones.
 - Comunicaciones escritas (incluido el correo electrónico) sobre cuestiones significativas.

El auditor puede incluir resúmenes o copias de los registros de la entidad (por ejemplo, de acuerdos y contratos específicos y significativos) como parte de la documentación de auditoría. La documentación de auditoría, sin embargo, no es sustitutiva de los registros contables de la entidad.

- A4. No es necesario que el auditor incluya en la documentación de auditoría borradores reemplazados de papeles de trabajo o de estados financieros, notas que reflejen ideas preliminares o incompletas, copias previas de documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo, y duplicados de documentos.
- A5. Las explicaciones verbales dadas por el auditor, por sí mismas, no constituyen un soporte adecuado del trabajo realizado por el auditor o de las conclusiones alcanzadas por éste, pero pueden utilizarse para explicar o aclarar información contenida en la documentación de auditoría.

Documentación del cumplimiento de las NIA (Ref: Apartado 8(a))

- A6. En principio, el cumplimiento de los requerimientos de la presente NIA supondrá que la documentación de auditoría sea suficiente y adecuada en función de las circunstancias. Otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de esta NIA en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA. Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA no limitan la aplicación de la presente NIA. Por otra parte, la ausencia de un requerimiento de documentación en una determinada NIA no significa que no haya que preparar documentación como consecuencia del cumplimiento de dicha NIA.
- A7. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo:
- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
 - La existencia en el archivo de auditoría de una carta de encargo firmada demuestra que el auditor ha acordado las condiciones del encargo de la auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
 - Un informe de auditoría que contenga una opinión con salvedades sobre los estados financieros adecuadamente fundamentada demuestra que el auditor ha cumplido los requerimientos para expresar una opinión con salvedades de conformidad con las circunstancias especificadas en las NIA.
 - En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
 - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, documentar el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.
 - Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el socio del encargo se ha responsabilizado de la dirección, supervisión y realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Esto puede incluir documentación sobre la oportuna participación del socio del encargo en aspectos de la auditoría, tales como su participación en las discusiones del equipo requeridas por la NIA 315 (Revisada 2019)⁵.

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref: Apartado 8(c))

- A8. Juzgar la significatividad de una cuestión requiere un análisis objetivo de los hechos y de las circunstancias. Como ejemplos de cuestiones significativas cabe señalar:
- Las cuestiones que dan lugar a riesgos significativos (como se definen en la NIA 315 (Revisada 2019)⁶).
 - Los resultados de los procedimientos de auditoría que indiquen: (a) que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, o (b) la necesidad de revisar la anterior valoración de los riesgos de incorrección material realizada por el auditor y las respuestas de éste a dichos riesgos.
 - Las circunstancias que ocasionen al auditor dificultades significativas para la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios.
 - Los hallazgos que pudieran dar lugar a una opinión de auditoría modificada o a la introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.
- A9. Un factor importante para la determinación de la estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría sobre cuestiones significativas es el grado en que se ha aplicado el juicio profesional en la realización del trabajo y en la evaluación de los resultados. La documentación de los juicios profesionales, cuando sean significativos, sirve para explicar las conclusiones del auditor y para reforzar la calidad del juicio. Dichas cuestiones son de especial interés para los responsables de la revisión de la documentación de auditoría, incluidos aquellos que, al realizar auditorías posteriores, revisen cuestiones significativas para auditorías futuras (por ejemplo, cuando realicen una revisión retrospectiva de las estimaciones contables).
- A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de acuerdo con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos:

⁵ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 17

⁶ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

- Las bases para las conclusiones del auditor cuando un requerimiento establezca que el auditor “considerará” determinada información o factores y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos por parte de la dirección.
- Las bases para la evaluación por el auditor de si una estimación contable y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.
- Cuando es aplicable la NIA 701⁷, la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría o la determinación de que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar.

A11. El auditor puede considerar útil preparar y mantener como parte de la documentación de auditoría un resumen (a veces conocido como memorando final) que describa las cuestiones significativas identificadas durante la realización de la auditoría y el modo en que se trataron, o que incluya referencias a otra documentación relevante de soporte de la auditoría que proporcione dicha información. Dicho resumen puede facilitar revisiones e inspecciones eficaces y eficientes de la documentación de auditoría, en especial en el caso de auditorías grandes y complejas. Además, la preparación de dicho resumen puede facilitar la consideración por el auditor de las cuestiones significativas. También puede ayudar al auditor a considerar si, a la vista de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas, existe algún objetivo individual de las NIA que sea pertinente y que no pueda alcanzar, lo que le impediría cumplir los objetivos globales del auditor.

Identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que se han realizado pruebas, y de la persona que lo ha preparado, así como del revisor (Ref: Apartado 9)

A12. Dejar constancia de las características identificativas sirve para distintos propósitos. Por ejemplo, permite al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo y facilita la investigación de las excepciones o incongruencias. Las características identificativas varían según la naturaleza del procedimiento de auditoría y de la partida o cuestión sobre la que se han realizado pruebas. Por ejemplo:

- Para una prueba de detalle de las órdenes de compra generadas por la entidad, el auditor puede identificar los documentos seleccionados para su comprobación por fechas y números de orden de compra exclusivos.
- Para un procedimiento que requiera la selección o revisión de todas las partidas que superen un determinado importe especificado en una población dada, el auditor puede dejar constancia del alcance del procedimiento e identificar la población (por ejemplo, todos los asientos que superen un determinado importe en el libro diario).
- Para un procedimiento que requiera un muestreo sistemático en una población de documentos, el auditor puede identificar los documentos seleccionados dejando constancia del origen, el punto de partida y el intervalo de muestreo (por ejemplo, una muestra sistemática de albaranes de salida seleccionada del registro general de salidas que cubra el periodo de 1 de abril a 30 de septiembre, comenzando por el albarán número 12345 y seleccionando uno de cada 125 albaranes).
- Para un procedimiento que requiera realizar indagaciones entre determinado personal de la entidad, el auditor puede dejar constancia de las fechas de realización de las indagaciones y de los nombres y puestos ocupados por dicho personal.
- Para un procedimiento de observación, el auditor puede dejar constancia del proceso o cuestión objeto de observación, las correspondientes personas, sus respectivas responsabilidades, y la fecha y el modo en que se realizó la observación.

A13. La NIA 220 requiere que el auditor revise el trabajo de auditoría realizado mediante la revisión de la documentación de auditoría⁸. El requerimiento de documentar quién revisó el trabajo de auditoría realizado no implica que sea necesario que cada papel de trabajo específico incluya evidencia de la revisión. Sin embargo, el requerimiento comporta documentar el trabajo de auditoría que se revisó, quién revisó dicho trabajo, y la fecha de la revisión.

Documentación de las discusiones con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otros, sobre cuestiones significativas (Ref: Apartado 10)

A14. La documentación no se limita a los registros preparados por el auditor, sino que puede incluir otros registros adecuados tales como actas de reuniones preparadas por el personal de la entidad y aprobadas por el auditor. Otras personas con las cuales el auditor puede discutir cuestiones significativas pueden incluir a otro personal de la entidad, y terceros, tales como personas que

⁷ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁸ NIA 220, apartado 17

proporcionen asesoramiento profesional a la entidad.

Documentación sobre el modo en que se han tratado las incongruencias (Ref: Apartado 11)

A15. El requerimiento de documentar el modo en que el auditor ha tratado las incongruencias en la información no implica que el auditor deba conservar documentación que sea incorrecta o haya sido reemplazada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 8)

A16. La documentación de auditoría para una auditoría de una entidad de pequeña dimensión es generalmente menos extensa que la de una auditoría de una entidad de gran dimensión. Asimismo, en el caso de una auditoría en la que el socio del encargo realice todo el trabajo de auditoría, la documentación no incluirá las cuestiones que puedan tener que ser documentadas únicamente para informar o dar instrucciones a miembros del equipo del encargo, o para proporcionar evidencia de revisión por otros miembros del equipo (por ejemplo, no habrá cuestiones que documentar relacionadas con las discusiones de equipo o con la supervisión). No obstante, el socio del encargo cumplirá el requerimiento fundamental del apartado 8 de preparar documentación de auditoría que un auditor experimentado pueda comprender, ya que la documentación de auditoría puede estar sujeta a revisión por terceros, con fines de regulación u otros.

A17. En la preparación de la documentación de auditoría, al auditor de una entidad de pequeña dimensión le puede también resultar útil y eficiente registrar varios aspectos de la auditoría conjuntamente en un solo documento, con referencias a los papeles de trabajo que sirven de soporte, en su caso. El conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable, y de su sistema de control interno, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320⁹, los riesgos valorados, las cuestiones significativas detectadas durante la realización de la auditoría, y las conclusiones alcanzadas son ejemplos de cuestiones que pueden documentarse conjuntamente en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión.

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 12)

A18. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. Por consiguiente, salvo en circunstancias excepcionales, las NIA exigen el cumplimiento de cada requerimiento que sea aplicable en función de las circunstancias de la auditoría.

A19. El requerimiento de documentación sólo se refiere a los requerimientos que sean aplicables en función de las circunstancias. Un requerimiento no es aplicable¹⁰ únicamente en los casos en los que:

- (a) la NIA en su totalidad no sea aplicable (por ejemplo, si una entidad no tiene una función de auditoría interna, no es aplicable la NIA 610 (Revisada 2013)¹¹); o
- (b) el requerimiento incluya una condición y la condición no concurra (por ejemplo, el requerimiento de expresar una opinión modificada en caso de imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si no existe dicha imposibilidad).

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 13)

A20. Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales están los hechos que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría, pero que existían en dicha fecha y que, de haber sido conocidos en la misma, podrían haber motivado la corrección de los estados financieros o que el auditor expresara una opinión modificada en el informe de auditoría¹². Los consiguientes cambios en la documentación de auditoría han de revisarse de conformidad con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA 220¹³, asumiendo el socio del encargo la responsabilidad final de dichos cambios.

Compilación del archivo final de auditoría (Ref: Apartados 14–16)

A21. La NICC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos de auditoría¹⁴. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de auditoría¹⁵.

⁹ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

¹⁰ NIA 200, apartado 22

¹¹ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2

¹² NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14

¹³ NIA 220, apartado 16

¹⁴ NICC 1, apartado 45

¹⁵ NICC 1, apartado A54

- A22. La finalización de la compilación del archivo final de auditoría después de la fecha del informe de auditoría es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos de auditoría o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, pueden hacerse cambios en la documentación de auditoría durante el proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Ejemplos de dichos cambios incluyen:
- La eliminación o descarte de documentación reemplazada.
 - La clasificación y ordenación de los papeles de trabajo, el añadido de referencias entre ellos.
 - El cierre de los listados de comprobaciones finalizados, relacionados con el proceso de compilación del archivo.
 - La documentación de la evidencia de auditoría que el auditor haya obtenido, discutido y acordado con los correspondientes miembros del equipo del encargo antes de la fecha del informe de auditoría.
- A23. La NICC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos¹⁶. El plazo de conservación para encargos de auditoría habitualmente no es inferior a cinco años a partir de la fecha del informe de auditoría o de la fecha del informe de auditoría del grupo, si ésta es posterior¹⁷.
- A24. Un ejemplo de una circunstancia en la que el auditor puede encontrar necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de completarse la compilación del archivo es la necesidad de aclarar documentación de auditoría existente como consecuencia de comentarios recibidos durante las inspecciones de seguimiento realizadas por personal interno o terceros.

¹⁶ NICC 1, apartado 47

¹⁷ NICC 1, apartado A61

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* – apartados 10–12
- NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros* – apartados 24-25
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 45–48
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartado 30
- NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* – apartado 23
- NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros* – apartado 12
- NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material* – apartado 38
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* – apartado 14
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados* – apartados 28–30
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartado 15
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 39
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 28
- NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 50
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 36–37
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 25

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240
 RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS
 CON RESPECTO AL FRAUDE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Características del fraude	2–3
Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude	4–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Escepticismo profesional	13–15
Discusión entre los miembros del equipo del encargo	16
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	17–25
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	26–28
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	29–34
Evaluación de la evidencia de auditoría	35–38
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo	39
Manifestaciones escritas	40
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad	41–43
Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad	44
Documentación	45–48
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Características del fraude	A1–A5
Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude	A6–A7
Escepticismo profesional	A8–A10
Discusión entre los miembros del equipo del encargo	A11–A12
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A13–A28
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	A29–A33
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	A34–A49
Evaluación de la evidencia de auditoría	A50–A54
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo	A55–A58
Manifestaciones escritas	A59–A60
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad	A61–A66
Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad	A67–A69
Anexo 1: Ejemplos de factores de riesgo de fraude	

Anexo 2: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en la auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla el modo de aplicar la NIA 315 (Revisada 2019)¹ y la NIA 330² en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Características del fraude

2. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada.
3. Aunque “fraude” es un concepto jurídico amplio, a los efectos de las NIA al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal. (Ref: Apartados A1–A7)

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

4. Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude. Es importante que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, ponga gran énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que éste se produzca, así como en la disuasión de dicho fraude, lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica el compromiso de crear una cultura de honestidad y comportamiento ético, que puede reforzarse mediante una supervisión activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad. La supervisión por los responsables del gobierno de la entidad incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera, tales como intentos de la dirección de manipular los resultados con el fin de influir en la percepción que de ellos y de la rentabilidad de la empresa tengan los analistas.

Responsabilidades del auditor

5. El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA³.
6. Como se indica en la NIA 200⁴, los posibles efectos de las limitaciones inherentes son especialmente significativos en el caso de incorrecciones debidas a fraude. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error. Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error.
7. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los controles diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.
8. En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el

¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

² NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

³ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A56–A57

⁴ NIA 200, apartado A56

hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude. Los requerimientos de la presente NIA se han diseñado para facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectar dicha incorrección.

9. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el fraude, que podrían diferir o ir más allá de la presente y otras NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A6)
 - (a) responder al incumplimiento o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta al incumplimiento y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;
 - (b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y
 - (c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

11. Los objetivos del auditor son:
 - (a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;
 - (b) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y
 - (c) responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Fraude – Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.
 - (b) Factores de riesgo de fraude – Hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

Requerimientos

Escepticismo profesional

13. De conformidad con la NIA 200⁵, el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A8–A9)
14. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref: Apartado A10)
15. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará dichas incongruencias.

⁵ NIA 200, apartado 15

Discusión entre los miembros del equipo del encargo

16. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión⁶. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A11–A12)

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

17. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y llevar a cabo las actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, como se requiere en la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 18 – 25 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

La dirección y otras personas de la entidad

18. El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre:
- (a) la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones; (Ref: Apartados A13–A14)
 - (b) el proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude; (Ref: Apartado A15)
 - (c) en su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad; y
 - (d) en su caso, la comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.
19. El auditor realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que la afecten. (Ref: Apartados A16–A18)
20. Para aquellas entidades que cuenten con una función de auditoría interna, el auditor realizará indagaciones entre las personas adecuadas de la función con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que afecten a la entidad, así como para conocer sus opiniones acerca del riesgo de fraude. (Ref: Apartado A19)

Responsables del gobierno de la entidad

21. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección⁷, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como de los controles que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref: Apartados A20–A22)
22. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el auditor realizará indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad para determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad. Estas indagaciones se realizan, en parte, para corroborar las respuestas a las indagaciones realizadas ante la dirección.

Identificación de relaciones inusuales o inesperadas

23. El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.

Otra información

24. El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartado A23)

⁶ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17–18

⁷ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

Evaluación de factores de riesgo de fraude

25. El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A24–A28)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

26. De conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar⁸.
27. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 48 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A29–A31)
28. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor identificará los controles de la entidad que responden a dichos riesgos, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados⁹. (Ref: Apartados A32–A33)

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales

29. De conformidad con la NIA 330, el auditor determinará las respuestas globales necesarias frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros¹⁰. (Ref: Apartado A34)
30. En la determinación de respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, el auditor:
- (a) asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la cualificación y la capacidad de las personas a las que se les atribuyan responsabilidades significativas en el encargo, y su propia valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude; (Ref: Apartados A35–A36)
 - (b) evaluará si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la dirección; e
 - (c) introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría. (Ref: Apartado A37)

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones

31. De conformidad con la NIA 330, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones¹¹. (Ref: Apartados A38–A41)

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos relacionados con la elusión de controles por parte de la dirección

32. La dirección se encuentra en una posición privilegiada para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, operan eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo.
33. Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:
- (a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes

⁸ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 28

⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i) y 26(d)

¹⁰ NIA 330, apartado 5

¹¹ NIA 330, apartado 6

realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:

- (i) realizará indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;
 - (ii) seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y
 - (iii) considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref: Apartados A42–A45)
- (b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude. Al realizar esta revisión, el auditor:
- (i) evaluará si los juicios formulados y las decisiones tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, aunque sean razonables considerados individualmente, indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad que pueda representar un riesgo de incorrección material debida a fraude; de ser así, el auditor volverá a evaluar las estimaciones contables en su conjunto; y
 - (ii) llevará a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del periodo anterior. (Ref: Apartados A46–A48)
- (c) En el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra información obtenida durante la realización de la auditoría, el auditor evaluará si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos. (Ref: Apartado A49)
34. El auditor determinará si, para responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles, necesita aplicar otros procedimientos de auditoría adicionales a los mencionados específicamente más arriba (es decir, cuando haya riesgos específicos adicionales de que la dirección eluda los controles que no estén cubiertos por los procedimientos aplicados para cumplir los requerimientos del apartado 33).

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartado A50)

35. El auditor evaluará si los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, para alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad, indican un riesgo de incorrección material debida a fraude no reconocido previamente. (Ref: Apartado A51)
36. Si el auditor identifica una incorrección, evaluará si es indicativa de fraude. Si existe tal indicio, el auditor evaluará las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección, reconociendo que un caso de fraude no suele producirse de forma aislada. (Ref: Apartado A52)
37. Si el auditor identifica una incorrección, sea o no material, y tiene razones para considerar que es o puede ser el resultado de un fraude, así como que está implicada la dirección (en especial, los miembros de la alta dirección), volverá a considerar la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude y su consiguiente impacto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría destinados a dar respuesta a los riesgos valorados. Al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia obtenida anteriormente, el auditor tendrá también en cuenta si las circunstancias o las condiciones existentes indican la implicación de empleados, de la dirección o de terceros en una posible colusión. (Ref: Apartado A53)
38. Si el auditor confirma que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude, o no puede alcanzar una conclusión al respecto, evaluará las implicaciones que este hecho tiene para la auditoría. (Ref: Apartado A54)

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

39. Si, como consecuencia de una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría:
- (a) determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor informe a la persona o personas que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;
 - (b) considerará si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; y
 - (c) si el auditor renuncia:
 - (i) discutirá con el nivel adecuado de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad la renuncia al encargo

y los motivos de dicha renuncia; y

- (ii) determinará si existe algún requerimiento profesional o legal que exija que el auditor informe de su renuncia al encargo, y de las razones para renunciar, a la persona o personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras. (Ref: Apartados A55–A58)

Manifestaciones escritas

- 40. El auditor obtendrá de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que:
 - (a) reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.
 - (b) han revelado al auditor los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude;
 - (c) han revelado al auditor su conocimiento de un fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad y en el que estén implicados:
 - (i) la dirección;
 - (ii) empleados que desempeñen funciones significativas en el control interno; u
 - (iii) otras personas, cuando el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros; y
 - (d) han revelado al auditor su conocimiento de cualquier denuncia de fraude, o de indicios de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, realizada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (Ref: Apartados A59–A60)

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

- 41. Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, se comunicará oportunamente con el nivel adecuado de dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades. (Ref: Apartados A61–A62)
- 42. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, si el auditor identifica un fraude, o tiene indicios de que puede existir un fraude en el que participen:
 - (a) la dirección;
 - (b) los empleados que desempeñan funciones significativas de control interno; u
 - (c) otras personas, cuando el fraude dé lugar a una incorrección material en los estados financieros,el auditor se comunicará acerca de estas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección, se comunicará acerca de estas sospechas con los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. Dichas comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad se requieren salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. (Ref: Apartados A61, A63–A65)
- 43. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, acerca de cualquier otra cuestión relativa a fraude que, a su juicio, sea relevante para su responsabilidad. (Ref: Apartados A61, A66)

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad

- 44. Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables: (Ref: Apartados A67–A69)
 - (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
 - (b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Documentación

- 45. En relación con la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material requerida por la NIA 315 (Revisada

2019)¹², el auditor incluirá en la documentación de auditoría evidencia de¹³:

- (a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;
 - (b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones; y
 - (c) los controles identificados en el componente de actividades de control que responden a riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude.
46. El auditor incluirá en la documentación de auditoría referente a las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material que exige la NIA 330¹⁴:
- (a) las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, así como la relación que estos procedimientos tienen con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones; y
 - (b) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidos los que se hayan diseñado para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles.
47. En la documentación de auditoría, el auditor incluirá las comunicaciones sobre fraude que haya realizado a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, a las autoridades reguladoras y a otros.
48. Si el auditor concluye que, en las circunstancias del encargo, no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, incluirá en la documentación de auditoría las razones que sustentan dicha conclusión.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Características del fraude (Ref: Apartado 3)

- A1. El fraude, ya consista en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, conlleva la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto. Por ejemplo:
- Puede existir un incentivo o un elemento de presión para proporcionar información financiera fraudulenta cuando la dirección está presionada, desde instancias internas o externas a la entidad, para alcanzar un objetivo previsto (y quizá poco realista) de beneficios o de resultado financiero, especialmente cuando las consecuencias de no alcanzar los objetivos financieros pueden ser significativas para la dirección. Del mismo modo, algunas personas pueden verse incentivadas a realizar una apropiación indebida de activos, por ejemplo, por el hecho de vivir por encima de sus posibilidades.
 - La percepción de una oportunidad para cometer fraude puede darse cuando una persona considera que el control interno puede eludirse; por ejemplo, por encontrarse esa persona en un cargo de confianza o porque conoce deficiencias específicas en el control interno.
 - Las personas pueden llegar a racionalizar la comisión de un acto fraudulento. Algunas personas tienen una actitud, un carácter o un conjunto de valores éticos que les permiten cometer un acto deshonesto de forma consciente e intencionada. Sin embargo, incluso personas que en otra situación serían honestas pueden cometer fraude en un entorno que ejerza suficiente presión sobre ellas.
- A2. La información financiera fraudulenta implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos. Esto puede ser consecuencia de intentos de la dirección de manipular los resultados para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad. Dicha manipulación de los resultados puede empezar por acciones pequeñas o indebidos ajustes de las hipótesis y cambios en los juicios de la dirección. Los elementos de presión y los incentivos pueden llevar a que estas acciones aumenten hasta el punto de dar lugar a información financiera fraudulenta. Una situación así puede producirse cuando la dirección, debido a las presiones a las que está sometida para cumplir las expectativas del mercado, o al deseo de maximizar una remuneración basada en resultados, adopta, de forma intencionada, posturas que dan

¹² NIA 315 (Revisada 2019), apartado 38

¹³ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

¹⁴ NIA 330, apartado 28

lugar a información financiera fraudulenta mediante la introducción de incorrecciones materiales en los estados financieros. En algunas entidades, la dirección puede estar motivada para infravalorar los resultados en una cantidad material a fin de minimizar los impuestos, o sobrevalorarlos con el objetivo de obtener financiación bancaria.

A3. La información financiera fraudulenta puede lograrse mediante:

- La manipulación, la falsificación o la alteración de los registros contables o de la documentación de soporte a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
- El falseamiento o la omisión intencionada de hechos, transacciones u otra información significativa en los estados financieros.
- La aplicación intencionadamente errónea de principios contables relativos a cantidades, a la clasificación, a la forma de presentación o la revelación de la información.

A4. La información financiera fraudulenta a menudo implica que la dirección eluda controles que, por lo demás, operan eficazmente. La dirección puede cometer fraude eludiendo los controles mediante la utilización intencionada de técnicas como las siguientes:

- Registrando asientos ficticios en el libro diario, especialmente en fechas cercanas al cierre de un periodo contable, con el fin de manipular los resultados operativos o lograr otros objetivos.
- Ajustando indebidamente algunas hipótesis y cambiando los juicios en que se basa la estimación de saldos contables.
- Omitiendo, anticipando o difiriendo el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo.
- Omitiendo, presentando de manera confusa o revelando con incorrecciones la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable o aquella necesaria para lograr una presentación fiel.
- Ocultando hechos que podrían afectar a las cantidades registradas en los estados financieros.
- Realizando transacciones complejas estructuradas de forma que falseen la situación financiera o los resultados de la entidad.
- Alterando los registros y las condiciones relativos a transacciones significativas e inusuales.

A5. La apropiación indebida de activos implica la sustracción de los activos de una entidad y, a menudo, se realiza por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada, al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar. La apropiación indebida de activos puede lograrse de diversas formas, entre otras:

- Mediante una malversación de ingresos (por ejemplo, apropiación indebida de ingresos procedentes de cuentas a cobrar o desvío de importes recibidos por cuentas canceladas contablemente hacia cuentas bancarias personales).
- Por medio de la sustracción de activos físicos o de propiedad intelectual (por ejemplo, sustracción de existencias para uso personal o para su venta; sustracción de material de desecho para su reventa; colusión con la competencia al revelar datos tecnológicos a cambio de un pago).
- Haciendo que una entidad pague por bienes o servicios que no ha recibido (por ejemplo, pagos a proveedores ficticios, pago por los proveedores de comisiones ilegales a los agentes de compras de la entidad a cambio de sobrevalorar los precios, pagos a empleados ficticios).
- Utilizando los activos de la entidad para uso personal (por ejemplo, como garantía de un préstamo personal o de un préstamo a una parte vinculada).

La apropiación indebida de activos, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos o que inducen a error, a fin de ocultar que los activos han desaparecido o se han pignorado sin la debida autorización.

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

Responsabilidades del auditor (Ref: Apartado 9)

A6. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son

necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a otros auditores dentro de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en componentes de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo¹⁵.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. Las responsabilidades del auditor del sector público con respecto al fraude pueden deberse a las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del sector público, o recogerse por separado en el mandato del auditor. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a la consideración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, sino también incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude.

Escepticismo profesional (Ref: Apartados 13–15)

- A8. Mantener el escepticismo profesional requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que va a utilizarse como evidencia de auditoría y controles identificados, en su caso, en el componente de actividades de control sobre su preparación y mantenimiento. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- A9. Aunque no cabe esperar que el auditor no tenga en cuenta su experiencia pasada sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que puede haberse producido un cambio en las circunstancias.
- A10. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA raramente conlleva la comprobación de la autenticidad de documentos, y el auditor no ha sido formado para ello ni se espera que sea un experto en dicha comprobación¹⁶. Sin embargo, cuando el auditor identifique condiciones que le lleven a pensar que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado y que ese hecho no le ha sido revelado, posibles procedimientos para investigarlo con más detalle pueden ser:
- La confirmación directa con terceros.
 - La utilización de un experto para que valore la autenticidad del documento.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 16)

- A11. La discusión con el equipo del encargo sobre el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude:
- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia compartan sus conocimientos sobre el modo en que los estados financieros pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude, y las partidas a las que ello afecta.
 - Permite al auditor determinar una respuesta adecuada a dicha exposición y decidir los miembros del equipo del encargo que aplicarán determinados procedimientos de auditoría.
 - Permite al auditor determinar el modo en que se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre los miembros del equipo del encargo, así como la forma en la que se ha de tratar cualquier denuncia de fraude que pueda llegar a conocimiento del auditor.
- A12. La discusión puede incluir cuestiones como las siguientes:
- Un intercambio de ideas entre los miembros del equipo del encargo sobre el modo en que piensan que los estados financieros de la entidad (así como los estados financieros individuales y la información a revelar) pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude y las partidas a las que ello afecta, el modo en que la dirección podría proporcionar y ocultar la información financiera fraudulenta, y la manera en que podría producirse una apropiación indebida de los activos de la entidad.
 - La consideración de las circunstancias que podrían ser indicativas de manipulación de resultados, así como de las posibles prácticas de la dirección para manipular los resultados que podrían generar información financiera fraudulenta.
 - La consideración del riesgo de que la dirección pueda intentar presentar la información a revelar de un modo que pueda

¹⁵ Véanse, por ejemplo, los apartados R360.16 - 360.18 A1 del Código de ética del IESBA.

¹⁶ NIA 200, apartado A52

confundir en la comprensión de las cuestiones que se revelan (por ejemplo, incluyendo demasiada información no material o utilizando una terminología poco clara o ambigua).

- La consideración de los factores externos e internos conocidos que afecten a la entidad y que puedan suponer un incentivo o elemento de presión sobre la dirección u otras personas para cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de perpetrarlo y sean indicativos de una cultura o un entorno que permite a la dirección o a otras personas racionalizar la comisión de fraude.
- La consideración de la participación de la dirección en la supervisión de los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.
- La consideración de cualquier cambio inusual o inexplicado en el comportamiento o en el estilo de vida de los miembros de la dirección o de los empleados que haya llegado a conocimiento del equipo del encargo.
- La gran importancia de mantener un estado mental adecuado durante toda la auditoría con respecto a la posibilidad de que exista una incorrección material debida a fraude.
- La consideración de los tipos de circunstancias que, si concurriesen, podrían ser indicativas de la posibilidad de fraude.
- La consideración del modo en que se incorporará un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- La consideración de los procedimientos de auditoría que se podrían seleccionar para responder a la exposición de los estados financieros de la entidad a incorrección material debida a fraude, y si determinados procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.
- La consideración de cualquier denuncia de fraude de la que tenga conocimiento el auditor.
- La consideración del riesgo de que la dirección eluda los controles.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Indagaciones ante la dirección

Valoración por la dirección de los riesgos de incorrección material debida a fraude (Ref: Apartado 18(a))

A13. La dirección asume la responsabilidad del control interno de la entidad y de la preparación de sus estados financieros. En consecuencia, es adecuado que el auditor realice indagaciones ante la dirección sobre la valoración que la propia dirección hace del riesgo de fraude, así como de los controles que se han establecido para prevenirlo y detectarlo. La naturaleza, extensión y frecuencia de la valoración por parte de la dirección de dicho riesgo y de los controles pueden variar de una entidad a otra. En algunas entidades, es posible que la dirección realice valoraciones detalladas con una periodicidad anual o como parte de un seguimiento continuo. En otras entidades, la valoración por la dirección puede ser menos formal y menos frecuente. La naturaleza, la extensión y la frecuencia de la valoración realizada por la dirección son relevantes para que el auditor tenga conocimiento del entorno de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la dirección no haya realizado una valoración del riesgo de fraude puede ser indicativo, en algunas circunstancias, de la escasa importancia que la dirección concede al control interno.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A14. En algunas entidades, especialmente en las de pequeña dimensión, la valoración por la dirección puede centrarse en los riesgos de fraude o de apropiación indebida de activos por parte de los empleados.

Proceso seguido por la dirección para identificar y responder al riesgo de fraude (Ref: Apartado 18(b))

A15. En entidades con varias ubicaciones, los procesos establecidos por la dirección pueden comprender el seguimiento, a distintos niveles, de las distintas ubicaciones operativas, o los distintos segmentos de negocio. La dirección también puede haber identificado determinadas ubicaciones o segmentos de negocio en los que sea más probable que exista riesgo de fraude.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 19)

A16. Las indagaciones del auditor ante la dirección pueden proporcionar información útil relativa a los riesgos de que existan, en los estados financieros, incorrecciones materiales derivadas de fraudes cometidos por los empleados. Sin embargo, es probable que dichas indagaciones no proporcionen información útil con respecto a los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraudes cometidos por la dirección. La indagación entre otras personas de la entidad puede dar a dichas personas la oportunidad de transmitir al auditor información que, de otro modo, no sería transmitida.

A17. Ejemplos de otras personas de la entidad entre las que el auditor puede realizar directamente indagaciones sobre la existencia o la sospecha de fraude son, entre otros:

- Personal operativo que no participe directamente en el proceso de información financiera.
- Empleados con distintos niveles de autoridad.
- Empleados que participen en la generación, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales, y aquellos que supervisen o controlen a dichos empleados.
- Asesores jurídicos internos.
- El responsable de ética o cargo equivalente.
- La persona o personas encargadas del tratamiento de las denuncias de fraude.

A18. La dirección, con frecuencia, está en situación de privilegio para cometer fraude. Por consiguiente, el auditor, al evaluar las respuestas de la dirección a sus indagaciones con una actitud de escepticismo profesional, puede juzgar necesario corroborar las respuestas a sus indagaciones con otra información.

Indagaciones ante los auditores internos (Ref: Apartado 20)

A19. La NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan orientaciones aplicables a las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna¹⁷. Para el cumplimiento de los requerimientos de estas NIA, en el contexto del fraude, el auditor puede indagar sobre actividades específicas de la función, como, por ejemplo:

- Los procedimientos que, en su caso, la función de auditoría interna haya aplicado durante el ejercicio para detectar fraudes.
- Si la dirección ha respondido satisfactoriamente ante cualquier hallazgo derivado de dichos procedimientos.

Conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 21)

A20. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan los sistemas de la entidad destinados al seguimiento de riesgos, el control financiero y el cumplimiento de la normativa legal. En muchos países, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la valoración por parte de la entidad del riesgo de fraude y de los controles que responden a esos riesgos. Teniendo en cuenta que las competencias de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección pueden variar en función de las entidades y de los países, es importante que el auditor conozca las competencias que corresponden a cada uno, a fin de poder llegar a comprender la supervisión ejercida por las personas competentes¹⁸.

A21. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de susceptibilidad de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles que responden a los riesgos de fraude y la competencia e integridad de la dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A22. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Este puede ser el caso de una entidad de pequeña dimensión en la que un único propietario dirige la entidad y ninguna otra persona ejerce funciones de gobierno. En esos casos, el auditor, por lo general, no toma ninguna medida al respecto porque no existe supervisión separada de la dirección.

Consideración de otra información (Ref: Apartado 24)

A23. Además de la información obtenida mediante la aplicación de procedimientos analíticos, puede ser útil, a fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude, considerar otra información sobre la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad. La discusión entre los miembros del equipo puede proporcionar información útil para la identificación de dichos riesgos. Adicionalmente, la información obtenida en los procesos seguidos por el auditor de cara a la aceptación y continuidad de clientes, y la experiencia adquirida en otros encargos realizados para la entidad, como, por ejemplo, encargos de revisión de información financiera intermedia, pueden ser relevantes para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Evaluación de los factores de riesgo de fraude (Ref: Apartado 25)

A24. El hecho de que el fraude generalmente se oculte puede hacer muy difícil su detección. Sin embargo, el auditor puede identificar hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometer fraude, o

¹⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 14(a) y 24(a)(ii) y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*

¹⁸ Los apartados A1-A8 de la NIA 260 (Revisada) tratan de las personas con las que el auditor se comunica cuando no está bien definida la estructura de gobierno de la entidad.

que proporcionen una oportunidad para cometerlo (factores de riesgo de fraude). Por ejemplo:

- la necesidad de satisfacer las expectativas de terceros para obtener fondos propios adicionales puede suponer una presión para cometer fraude.
- la concesión de primas significativas si se alcanzan objetivos de beneficios poco realistas puede suponer un incentivo para cometer fraude; y
- un entorno de control que no sea eficaz puede suponer una oportunidad para cometer fraude.

A25. No es fácil clasificar los factores de riesgo de fraude por orden de importancia. La significatividad de los factores de riesgo de fraude varía mucho. Algunos de dichos factores estarán presentes en entidades en las que las circunstancias concretas no presentan riesgos de incorrección material. Por consiguiente, la determinación de si existe un factor de riesgo de fraude y de si debe tenerse en cuenta al valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude exige la aplicación del juicio profesional.

A26. En el anexo 1, se recogen ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Dichos factores de riesgo ilustrativos se clasifican en función de tres condiciones que, generalmente, están presentes cuando existe fraude:

- la existencia de un incentivo o presiones para cometer fraude;
- la percepción de una oportunidad para cometer fraude y
- la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles. Los factores de riesgo de fraude, que incluyen el sesgo intencionado de la dirección son, en la medida en la que afectan al riesgo inherente, factores de riesgo inherente¹⁹. Los factores de riesgo de fraude también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad que proporcionan una oportunidad para cometer fraude o que pueden afectar a la actitud de la dirección o a su capacidad de racionalizar acciones fraudulentas. Los factores de riesgo de fraude indicativos de una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer la existencia de dicha información a través, por ejemplo, del conocimiento requerido del entorno de control de la entidad²⁰. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el Anexo 1 cubren un amplio espectro de situaciones a las que pueden enfrentarse los auditores, son sólo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo.

A27. Las características en cuanto a la dimensión, complejidad y propiedad de la entidad ejercen una influencia significativa en la consideración de los factores de riesgo de fraude relevantes. Por ejemplo, en el caso de una entidad de gran dimensión, puede haber factores que, generalmente, limitan las conductas improcedentes de la dirección, tales como:

- Una supervisión eficaz por parte de los responsables del gobierno de la entidad.
- Una función de auditoría interna eficaz.
- La existencia y aplicación de un código de conducta escrito.

Asimismo, los factores de riesgo de fraude que se tienen en cuenta en el nivel operativo de un segmento de negocio pueden ofrecer una perspectiva distinta si se comparan con la que se obtiene al considerar toda la entidad en su conjunto.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A28. En el caso de una entidad de pequeña dimensión, es posible que ninguna o sólo algunas de las anteriores consideraciones sean aplicables, o que sean menos relevantes. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión no tenga un código de conducta escrito, pero, en su lugar, pueda haber desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético, a través de la comunicación verbal y el ejemplo de la dirección. El hecho de que sea una sola persona la que ejerza la dirección de una entidad de pequeña dimensión no supone, en sí mismo, en general, un indicio de que la dirección no observe y transmita una actitud adecuada en relación con el control interno y el proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización por la dirección puede compensar controles que, de otro modo, serían deficientes, y reducir los riesgos de fraude de los empleados. Sin embargo, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia en el control interno, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles.

¹⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f)

²⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos (Ref: Apartado 27)

- A29. Las incorrecciones materiales debidas a información financiera fraudulenta relacionada con el reconocimiento de ingresos suelen tener su origen en una sobrevaloración de los ingresos mediante, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o el registro de ingresos ficticios. También pueden tener su origen en una infravaloración de los ingresos, mediante, por ejemplo, el traspaso indebido de ingresos a un periodo posterior.
- A30. Los riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos pueden ser mayores en unas entidades que en otras. Por ejemplo, pueden existir elementos de presión o incentivos para que la dirección proporcione información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento indebido de ingresos en el caso de entidades cotizadas cuando, por ejemplo, el resultado se mide en términos de crecimiento interanual de los ingresos o de los beneficios. De igual modo, por ejemplo, puede haber mayor riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos en entidades que generan una parte sustancial de sus ingresos ordinarios a través de ventas en efectivo.
- A31. La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede refutarse. Por ejemplo, el auditor puede concluir que no hay riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos en el caso de que haya un solo tipo simple de transacción generadora de ingresos, como, por ejemplo, ingresos por arrendamiento procedentes de una única propiedad arrendada.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y conocimiento de los correspondientes controles de la entidad (Ref: Apartado 28)

- A32. La dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir²¹. En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir y detectar el fraude, la dirección tiene en cuenta el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude. Al realizar dicha consideración, es posible que la dirección llegue a la conclusión de que no es eficaz, en términos de coste, implementar y mantener un determinado control en relación con la reducción de los riesgos de incorrección material debida a fraude que supondrá dicho control.
- A33. Por ello es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude. En la identificación de los controles que responden a los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor puede llegar a saber, por ejemplo, que la dirección ha decidido conscientemente aceptar los riesgos asociados a una falta de segregación de funciones. La información obtenida de la identificación de esos controles, y de la evaluación de su diseño, y de la determinación de si han sido implementados también puede ser útil a la hora de identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración por el auditor del riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales debidas a fraude.

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales (Ref: Apartado 29)

- A34. La determinación de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, generalmente, incluye considerar el modo en que la realización de la auditoría en su conjunto puede reflejar un escepticismo profesional acentuado, por ejemplo, mediante:
- Una mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y extensión de la documentación a examinar como soporte de transacciones consideradas materiales.
 - Un mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las manifestaciones de la dirección sobre cuestiones consideradas materiales.

También implica hacer consideraciones más generales adicionalmente a los procedimientos específicos previstos; dichas consideraciones comprenden las cuestiones enumeradas en el apartado 30 que se comentan a continuación.

Asignación y supervisión del personal (Ref: Apartado 30(a))

- A35. El auditor puede responder a los riesgos identificados de incorrección material debida a fraude mediante, por ejemplo, la asignación adicional de otras personas con cualificación y conocimientos especializados, tales como expertos legales y en tecnologías de la información, o asignando al encargo personas más experimentadas.
- A36. El alcance de la supervisión refleja la valoración por parte del auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude y las competencias de los miembros del equipo del encargo que realizan el trabajo.

²¹ NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3

Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 30(c))

A37. Es importante incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicarse, ya que las personas de la entidad que estén familiarizadas con los procedimientos de auditoría normalmente aplicados en los encargos pueden estar más capacitadas para ocultar la información financiera fraudulenta. Esto puede conseguirse, por ejemplo, mediante:

- La aplicación de procedimientos sustantivos sobre determinados saldos contables y afirmaciones en relación con los cuales no se harían pruebas si se atendiera a su importancia relativa o riesgo.
- El ajuste del momento de realización de los procedimientos de auditoría de forma que difiera del que sería previsible.
- La utilización de métodos de muestreo diferentes.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en diversas ubicaciones o en una determinada ubicación sin previo aviso.

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (Ref: Apartado 31)

A38. Las respuestas del auditor frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones pueden incluir el cambio de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría de la siguiente forma:

- Es posible que sea necesario cambiar la naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar a fin de obtener evidencia de auditoría que sea más fiable y relevante, o para obtener información adicional que la corrobore. Esto puede afectar tanto al tipo de procedimientos de auditoría que se van a aplicar como a la combinación de ellos. Por ejemplo:
 - Puede adquirir más importancia la observación o inspección física de determinados activos, o el auditor puede decidir utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para obtener más evidencia sobre los datos registrados en cuentas significativas o en archivos electrónicos de transacciones.
 - El auditor puede diseñar procedimientos para obtener información adicional que corrobore lo anterior. Por ejemplo, si el auditor detecta que la dirección sufre presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que la dirección esté sobrevalorando las ventas mediante acuerdos de ventas que contengan términos que no permiten el reconocimiento de ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su entrega. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, prever confirmaciones externas no sólo para confirmar los saldos pendientes, sino también para verificar los detalles de los contratos de venta, entre ellos la fecha, cualquier derecho de devolución y los plazos de entrega. Adicionalmente, el auditor podría considerar eficaz complementar dichas confirmaciones externas con indagaciones realizadas entre el personal de la entidad no dedicado a tareas financieras sobre cualquier modificación de los contratos de venta y de los plazos de entrega.
- Puede ser necesario modificar el momento de realización de los procedimientos sustantivos. El auditor puede concluir que la realización de pruebas sustantivas al cierre del periodo, o en fechas cercanas a dicho cierre, hace frente de mejor manera a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude. El auditor puede concluir que, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección intencionada o de manipulación, no serían eficaces procedimientos de auditoría que extrapolaran al cierre del periodo las conclusiones de la auditoría obtenidas en una fecha intermedia anterior. Por el contrario, dado que una incorrección intencionada -por ejemplo, una incorrección que implique un reconocimiento indebido de ingresos- puede haberse iniciado en un periodo intermedio, el auditor puede decidir aplicar procedimientos sustantivos a transacciones que hayan tenido lugar con anterioridad o durante todo el periodo.
- La extensión de los procedimientos aplicados refleja la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo, puede resultar adecuado aumentar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos con mayor grado de detalle. Asimismo, las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden permitir la realización de pruebas más exhaustivas de transacciones electrónicas y archivos contables. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

A39. Si el auditor identifica un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecta a la cantidad de existencias, el examen de los registros de las existencias de la entidad puede ayudar a identificar las ubicaciones o las partidas que requieren una atención específica durante el recuento físico de existencias, o después de éste. Dicha revisión puede llevar a la decisión de observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso, o a realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en una misma fecha.

A40. Puede ocurrir que el auditor identifique un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecte a varias cuentas y afirmaciones. Estas pueden referirse a la valoración de activos, las estimaciones relacionadas con transacciones específicas

(como adquisiciones, reestructuraciones o enajenaciones de un segmento del negocio) y otras obligaciones significativas devengadas (como pensiones y otras obligaciones de pago por jubilación, u obligaciones relativas a daños medioambientales). El riesgo también puede estar relacionado con cambios significativos en las hipótesis relativas a estimaciones recurrentes. La información reunida durante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno puede facilitar al auditor la evaluación de la razonabilidad de estas estimaciones de la dirección, y de los juicios e hipótesis subyacentes. Asimismo, una revisión retrospectiva de juicios e hipótesis similares de la dirección que se hayan aplicado en periodos anteriores puede proporcionar información sobre la razonabilidad de los juicios e hipótesis en los que se basan las estimaciones de la dirección.

- A41. En el anexo 2 se muestran ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, incluidos ejemplos que ilustran la incorporación de un elemento de imprevisibilidad. El anexo incluye ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material que resultan tanto de la información financiera fraudulenta, incluida la información financiera fraudulenta originada por el reconocimiento de ingresos, como de la apropiación indebida de activos.

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos relacionados con la elusión de controles por parte de la dirección

Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref: Apartado 33(a))

- A42. La incorrección material en los estados financieros debida a fraude implica a menudo la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro indebido o no autorizado de asientos en el libro diario. Esto puede ocurrir a lo largo de todo el ejercicio o al cierre del periodo, o mediante la realización de ajustes por la dirección de cantidades registradas en los estados financieros que no se reflejan en asientos en el libro diario, por ejemplo, mediante los ajustes y reclasificaciones de consolidación.
- A43. Asimismo, es importante que el auditor considere los riesgos de incorrección material asociados a la indebida elusión de los controles sobre los asientos en el libro diario²², ya que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no evitan el riesgo de que las personas puedan eludir, indebidamente, dichos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando los importes que se traspasan automáticamente al libro mayor o al sistema de información financiera. Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.
- A44. Para la identificación y la selección de los asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas, así como para la determinación del método apropiado para examinar el soporte subyacente a los elementos seleccionados, son relevantes las siguientes cuestiones:
- *La identificación y la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude* – La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la identificación y valoración por el auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude pueden ayudarle en la identificación de los tipos específicos de asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas.
 - *Los controles que se han implementado sobre los asientos en el libro diario y otros ajustes* – Controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el libro diario, así como sobre otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
 - *El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener* – En numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones conlleva la combinación de controles manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el libro diario y otros ajustes puede conllevar controles manuales y automatizados. En el caso de que se utilicen tecnologías de la información en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes sólo existan en formato electrónico.
 - *Las características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos* – Los asientos en el libro diario y otros ajustes indebidos suelen tener unas características identificativas únicas. Dichas características pueden ser, entre otras: a) asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas; b) asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario; c) asientos registrados al cierre del periodo, o con posterioridad al cierre, cuya explicación o descripción sea escasa o inexistente; d) asientos realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tengan números de cuenta, o e) asientos que contengan números redondos o con terminaciones coincidentes.
 - *La naturaleza y complejidad de las cuentas* – Pueden realizarse asientos en el libro diario o ajustes indebidos en cuentas: a) que contengan transacciones de naturaleza compleja o inusual; b) que contengan estimaciones significativas y ajustes al cierre del periodo significativos; c) que en el pasado hayan mostrado tendencia a contener incorrecciones; d) que no se

²² NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (ii)

hayan conciliado oportunamente o contengan diferencias no conciliadas; e) que contengan transacciones intragrupo, o f) que estén asociadas de algún modo a un riesgo identificado de incorrección material debida a fraude. En auditorías de entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se estudiará la necesidad de seleccionar asientos en el libro diario de varias ubicaciones.

- *Asientos en el libro diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios* – Los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos a la misma naturaleza y extensión de los controles que los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

A45. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comprobación de los asientos en el libro diario y otros ajustes. Sin embargo, teniendo en cuenta que los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos a menudo se realizan al cierre de un periodo de información, el apartado 33(a)(ii) requiere que el auditor seleccione los asientos en el libro diario y otros ajustes que se hayan hecho en dicha fecha. Asimismo, dado que las incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude pueden producirse a lo largo de todo el periodo y pueden implicar grandes esfuerzos para ocultar el modo en que se ha llevado a cabo el fraude, el apartado 33(a)(iii) requiere que el auditor considere si también es necesario comprobar los asientos en el libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo.

Estimaciones contables (Ref: Apartado 33(b))

- A46. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección realice una serie de juicios o hipótesis que afectan a estimaciones contables significativas, así como que haga el seguimiento de la razonabilidad de dichas estimaciones de forma continua. La información financiera fraudulenta a menudo se proporciona mediante incorrecciones intencionadas en las estimaciones contables. Esto puede hacerse, por ejemplo, mediante la infravaloración o la sobrevaloración, en un mismo sentido, de todas las provisiones o reservas, bien para distribuir los beneficios entre dos o más periodos contables, bien para alcanzar un nivel de beneficios determinado con el fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.
- A47. El propósito de una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del ejercicio anterior es determinar si hay indicios de un posible sesgo de la dirección. No se pretende cuestionar los juicios profesionales del auditor formulados en el ejercicio anterior, que se basaron en la información disponible en ese momento.
- A48. La NIA 540 (Revisada) también requiere una revisión retrospectiva²³. Dicha revisión se realiza como procedimiento de valoración del riesgo con el fin de obtener información sobre la eficacia de las estimaciones contables anteriores, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación posterior realizadas por la dirección para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material del periodo actual, y como evidencia de auditoría de cuestiones que puede ser necesario revelar en los estados financieros, como la incertidumbre en la estimación. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de los juicios e hipótesis de la dirección en busca de sesgos que puedan representar un riesgo de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la presente NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión requerida por la NIA 540(Revisada).

Fundamento empresarial de transacciones significativas (Ref: Apartado 33(c))

- A49. Los indicadores que pueden sugerir la posibilidad de que las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o inusuales por cualquier otro motivo, se hayan registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o para ocultar una apropiación indebida de activos, son, entre otros, los siguientes:
- La forma de dichas transacciones parece excesivamente compleja (por ejemplo, en la transacción participan varias entidades de un grupo consolidado o múltiples terceros no vinculados).
 - La dirección no ha discutido la naturaleza ni la contabilización de dichas transacciones con los responsables del gobierno de la entidad, y la documentación es inadecuada.
 - La dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
 - Transacciones en las que participan partes vinculadas no consolidadas, incluidas entidades con cometido especial, no han sido revisadas o aprobadas adecuadamente por los responsables del gobierno de la entidad.
 - En las transacciones participan partes vinculadas no identificadas anteriormente o partes que carecen de la sustancia económica o de la capacidad financiera necesarias para llevar a cabo la transacción sin ayuda de la entidad que está siendo

²³ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 14

auditada.

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 35–38)

A50. La NIA 330 requiere que el auditor, basándose en los procedimientos de auditoría aplicados y en la evidencia de auditoría obtenida, evalúe si las valoraciones del riesgo de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas²⁴. Esta evaluación es principalmente una cuestión cualitativa que se basa en el juicio del auditor. Dicha evaluación puede proporcionar más información sobre los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como sobre la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. En el anexo 3 se muestran ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude.

Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global (Ref: Apartado 35)

A51. La determinación de las tendencias y relaciones concretas que pueden indicar la existencia de un riesgo de incorrección material debida a fraude requiere la aplicación del juicio profesional. Las relaciones inusuales que afectan a los ingresos y resultados al cierre del ejercicio son especialmente relevantes. Pueden incluir, por ejemplo: importes inusualmente elevados de ingresos que se registran en las últimas semanas del periodo de información, o transacciones inusuales; o bien ingresos incongruentes con las tendencias de los flujos de efectivo procedentes de las operaciones.

Consideración de las incorrecciones identificadas (Ref: Apartados 36–38)

A52. Teniendo en cuenta que el fraude implica un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo o cierta racionalización del acto, es improbable que un caso de fraude se produzca de forma aislada. En consecuencia, casos tales como la existencia de numerosas incorrecciones en una ubicación concreta, aun cuando el efecto acumulativo no sea material, pueden ser indicio de riesgo de incorrección material debida a fraude.

A53. Las implicaciones del fraude identificado dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que en otro caso sería insignificante, puede ser significativo si en él participa la alta dirección. En dichas circunstancias, puede cuestionarse la fiabilidad de la evidencia previamente obtenida, ya que puede haber reservas sobre la integridad y la veracidad de las manifestaciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros contables y de la documentación. Asimismo, cabe la posibilidad de colusión en la que participen empleados, la dirección o terceros.

A54. La NIA 450²⁵ y la NIA 700 (Revisada)²⁶ establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la evaluación y el tratamiento de las incorrecciones y su efecto en la opinión del auditor expresada en el informe de auditoría.

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo (Ref: Apartado 39)

A55. Algunos ejemplos de situaciones excepcionales que pueden surgir y cuestionar la capacidad del auditor para seguir realizando la auditoría son:

- la entidad no adopta las medidas adecuadas con respecto al fraude que el auditor considera necesarias en esas circunstancias, incluso cuando el fraude no sea material para los estados financieros;
- la consideración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude y los resultados de las pruebas de auditoría indican la existencia de un riesgo significativo de fraude que resulte material y generalizado; o
- el auditor tiene reservas significativas acerca de la competencia o la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A56. No es posible describir de forma categórica el momento en el que es adecuado renunciar al encargo, debido a la diversidad de circunstancias que pueden surgir. Entre los factores que afectan a la conclusión del auditor se incluyen las implicaciones derivadas de la participación de un miembro de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (lo que puede afectar a la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección), así como los efectos en el auditor de continuar la relación con la entidad.

A57. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en dichas circunstancias, y estas responsabilidades pueden variar según el país. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede estar autorizado, u obligado, a efectuar una declaración o a informar a la persona o personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a autoridades reguladoras. Teniendo en cuenta la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de atender a los requerimientos legales, el auditor puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico para decidir si renuncia al encargo, así como determinar la forma de proceder adecuada, incluida la posibilidad de informar a los accionistas, a las autoridades reguladoras o a otras

²⁴ NIA 330, apartado 25

²⁵ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*

²⁶ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

personas²⁷.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A58. En muchos casos, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de renunciar al encargo.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 40)

- A59. La NIA 580²⁸ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la obtención, en la auditoría, de manifestaciones adecuadas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Además de reconocer que han cumplido su responsabilidad en relación con la preparación de los estados financieros, es importante que, con independencia de la dimensión de la entidad, la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconozcan su responsabilidad sobre el control interno diseñado, implementado y mantenido con el fin de prevenir y detectar el fraude.
- A60. Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentran los auditores para detectar incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude, es importante que el auditor obtenga manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en las que confirmen que le han revelado:
- los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude; y
 - su conocimiento de cualquier fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad.

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 41–43)

A61. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un fraude a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerarse adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación a la dirección (Ref: Apartado 41)

A62. Si el auditor obtiene evidencia de que existe o puede existir fraude, es importante que este hecho se ponga en conocimiento del nivel adecuado de la dirección tan pronto como sea posible, aunque la cuestión pueda considerarse intrascendente (por ejemplo, un desfalco menor cometido por un empleado de un nivel inferior de la organización de la entidad). La determinación del nivel de la dirección adecuado en cada caso es una cuestión de juicio profesional en la que influyen factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y la magnitud del fraude sobre el que existen indicios. Normalmente, el nivel adecuado de la dirección es, al menos, un nivel por encima de las personas que parecen estar involucradas en el fraude respecto del que existen indicios.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 42)

- A63. La comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad puede realizarse verbalmente o por escrito. La NIA 260 (Revisada) identifica los factores que el auditor considera al determinar si realiza la comunicación de forma verbal o por escrito²⁹. Debido a la naturaleza y lo delicado de una situación de fraude en el que participa la alta dirección, o del fraude que da lugar a una incorrección material de los estados financieros, el auditor informa de estas cuestiones oportunamente y puede, asimismo, considerar necesario informar sobre ellas por escrito.
- A64. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando llega a su conocimiento un fraude en el que participan empleados que no forman parte de la dirección y que no da lugar a una incorrección material. Del mismo modo, los responsables del gobierno de la entidad pueden querer que se les informe de dichas circunstancias. El proceso de comunicación se facilita si el auditor y los responsables del gobierno de la entidad acuerdan en una fase temprana de la auditoría la naturaleza y el alcance de las comunicaciones del auditor a este respecto.
- A65. En las circunstancias excepcionales en que el auditor tenga reservas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma adecuada de proceder.

²⁷ El Código de ética del IESBA, proporciona orientaciones sobre las comunicaciones con el auditor que sustituye al auditor actual.

²⁸ NIA 580, *Manifestaciones escritas*

²⁹ NIA 260 (Revisada), apartado A38

Otras cuestiones relacionadas con el fraude (Ref: Apartado 43)

A66. Otras cuestiones relacionadas con el fraude que se discutirán con los responsables del gobierno de la entidad incluyen, por ejemplo:

- Las reservas acerca de la naturaleza, extensión y frecuencia de las valoraciones realizadas por la dirección de los controles implantados para prevenir y detectar el fraude, así como el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales.
- El hecho de que la dirección no trate adecuadamente las deficiencias significativas identificadas en el control interno, o que no responda adecuadamente frente a un fraude identificado.
- La evaluación del auditor del entorno de control de la entidad, incluidas las cuestiones relativas a la competencia e integridad de la dirección.
- Las acciones de la dirección que pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta, como la selección y aplicación por parte de la dirección de políticas contables que puedan indicar intentos de la dirección de manipular los beneficios, a fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.
- Las reservas acerca de la adecuación e integridad de la autorización de transacciones que parecen ser ajenas al curso normal de los negocios.

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad (Ref: Apartado 44)

A67. La NIA 250 (Revisada)³⁰ proporciona orientaciones adicionales para la determinación por el auditor de si se requiere o es adecuado informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, teniendo en cuenta el deber de confidencialidad del auditor.

A68. La determinación requerida por el apartado 44 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor también puede considerar obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones y las implicaciones profesionales o legales de actuar de un modo determinado.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A69. En el sector público, los requerimientos de información sobre el fraude, con independencia de que éste se descubra o no a través del proceso de auditoría, pueden estar sujetos a preceptos específicos del mandato de auditoría o de las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones relacionadas.

³⁰ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados A28- A34

Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude que se identifican en el presente anexo son ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores en un amplio espectro de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relacionados con los dos tipos de fraude relevantes para el auditor: la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las tres condiciones que suelen estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: (a) incentivos y presiones; (b) oportunidades; (c) actitudes y racionalización. Aunque los factores de riesgo cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles (es decir, el riesgo inherente). Esos factores son factores de riesgo inherente, en la medida en que afectan al riesgo inherente, y pueden deberse a sesgo de la dirección. Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden surgir de otros factores de riesgo inherente identificados (por ejemplo, la complejidad o la incertidumbre pueden originar oportunidades que tienen como resultado susceptibilidad de incorrección debida a fraude). Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad, tales como limitaciones o deficiencias en el control interno de la entidad que originan esas oportunidades. Los factores de riesgo de fraude relacionados con actitudes o racionalizaciones pueden surgir, en especial, de limitaciones o deficiencias en el entorno de control de la entidad.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

Incentivos y presiones

La estabilidad financiera o la rentabilidad se ven amenazadas por condiciones económicas, sectoriales u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicio):

- Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de un descenso de los márgenes.
- Gran vulnerabilidad a cambios rápidos, como los tecnológicos, obsolescencia de los productos, o los tipos de interés.
- Descensos significativos de la demanda y aumento del número de empresas fallidas en el sector o en la economía en general.
- Pérdidas operativas que convierten en inminente la amenaza de quiebra, de ejecución forzosa o de absorción hostil.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o una imposibilidad para generar flujos de efectivo en las operaciones, al tiempo que se registran beneficios y crecimiento de beneficios.
- Crecimiento rápido o rentabilidad inusual, especialmente en comparación con los de otras empresas del mismo sector.
- Nuevos requerimientos contables, legales o reglamentarios.

La dirección está sometida a una presión excesiva para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de lo siguiente:

- Las expectativas de rentabilidad o de grado de tendencia por parte de analistas de inversión, inversores institucionales, acreedores significativos u otros terceros (especialmente expectativas injustificadamente desmesuradas o poco realistas), incluidas las creadas por la propia dirección mediante, por ejemplo, comunicados de prensa o mensajes en los informes anuales excesivamente optimistas.
- La necesidad de obtener financiación adicional, a través de recursos ajenos o propios, para seguir siendo competitivos, incluida la financiación de importantes proyectos de investigación y desarrollo o de inversión en activos fijos.
- Una capacidad limitada para cumplir con los requerimientos asociados a la cotización en bolsa, con el reembolso de la deuda u otras obligaciones derivadas de compromisos de deuda.
- Los efectos negativos, reales o percibidos, de informar de malos resultados relacionados con transacciones significativas en curso, como combinaciones de negocios u obtención de contratos.

La información disponible indica que la situación financiera personal de los miembros de la dirección o de los responsables del

gobierno de la entidad se ve amenazada por la evolución financiera de la entidad debido a que:

- Tienen intereses financieros significativos en la entidad.
- Una parte significativa de su retribución (por ejemplo, primas, opciones sobre acciones y contratos con cláusulas ligadas al resultado) dependen de la consecución de unos objetivos desmesurados de cotización, resultados operativos, situación financiera o flujos de efectivo³¹.
- Han prestado garantías personales con respecto a deudas de la entidad.

Existe una presión excesiva sobre la dirección o sobre el personal operativo para cumplir con los objetivos financieros fijados por los responsables del gobierno de la entidad, incluidos objetivos incentivados de ventas o rentabilidad.

Oportunidades

La naturaleza del sector o de las operaciones de la entidad proporciona oportunidades de facilitar información financiera fraudulenta que puede tener su origen en:

- Transacciones significativas con partes vinculadas, ajenas al curso normal de los negocios, o con entidades vinculadas no auditadas o auditadas por otra firma de auditoría.
- Una fuerte presencia financiera o capacidad de dominio de un determinado sector de la industria que permite a la entidad imponer términos o condiciones a los proveedores o a los clientes que pueden dar lugar a transacciones inadecuadas o no realizadas en condiciones de independencia mutua.
- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones significativas que implican juicios subjetivos o incertidumbres difíciles de corroborar.
- Transacciones significativas, inusuales o altamente complejas, especialmente las realizadas en una fecha cercana al cierre del periodo, que plantean una problemática del tipo “fondo sobre forma”.
- Operaciones significativas transfronterizas o realizadas en el extranjero en jurisdicciones donde existen diferentes entornos y culturas empresariales.
- Utilización de intermediarios sin que parezca existir una justificación empresarial clara.
- Cuentas bancarias significativas u operaciones de una sociedad dependiente o de una sucursal en jurisdicciones que sean paraísos fiscales y para las que no parezca existir una justificación empresarial clara.

El seguimiento de la dirección no es eficaz como consecuencia de las situaciones siguientes:

- El hecho de que sea una persona sola o un grupo reducido de personas quienes ejerzan la dirección (cuando no se trate de una entidad con un propietario-gerente) sin que existan controles compensatorios.
- El hecho de que no sean eficaces ni la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre el proceso de información financiera ni el control interno.

Existe una estructura organizativa compleja o inestable que se pone de manifiesto por lo siguiente:

- Dificultad para determinar la organización o las personas que tienen participaciones de control en la entidad.
- Estructura organizativa extremadamente compleja que comporta entidades jurídicas o líneas jerárquicas de dirección inusuales.
- Rotación elevada de los miembros de la alta dirección, de los asesores jurídicos o de los responsables del gobierno de la entidad.

Las deficiencias en el control interno como resultado de:

- Un proceso inadecuado de seguimiento del sistema de control interno de la entidad, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de tecnología de la información o de la función de auditoría interna.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes y racionalización

- Ineficacia en la comunicación, la implementación, el apoyo o la imposición de los principios o de las normas de ética de la

³¹ Los planes de incentivos destinados a la dirección pueden supeditarse a la consecución de objetivos relacionados sólo con ciertas cuentas o determinadas actividades de la entidad, aun cuando dichas cuentas o actividades puedan no ser materiales para la entidad en su conjunto.

entidad por parte de la dirección, o la comunicación de principios o normas de ética inadecuados.

- Participación o preocupación excesivas de la dirección no financiera en relación con la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones significativas.
- Historial conocido de incumplimiento de la normativa sobre valores y de otras disposiciones legales o reglamentarias, o de demandas contra la entidad, su alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad por supuesto fraude o incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Interés excesivo por parte de la dirección en mantener o aumentar la cotización de las acciones o la tendencia de beneficios de la entidad.
- La práctica, por parte de la dirección, de comprometerse con los analistas, acreedores y otros terceros a cumplir pronósticos desmesurados o poco realistas.
- El hecho de que la dirección no subsane las deficiencias significativas conocidas en el control interno oportunamente.
- Interés por parte de la dirección en la utilización de medios indebidos para minimizar los beneficios contabilizados, por motivos fiscales.
- Escaso nivel ético de los miembros de la alta dirección.
- El propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales.
- Disputas entre accionistas de una entidad cuyo número de accionistas es reducido.
- Intentos recurrentes por parte de la dirección de justificar una contabilidad paralela o inadecuada basándose en su importancia relativa.
- La relación entre la dirección y el auditor actual o su predecesor es tensa, lo que se manifiesta en lo siguiente:
 - Disputas frecuentes con el auditor actual o con su predecesor sobre cuestiones contables, de auditoría o de información.
 - Exigencias poco razonables planteadas al auditor, como restricciones de tiempo poco realistas para la finalización de la auditoría o la emisión del informe de auditoría.
 - Imposición de restricciones al auditor que limitan de forma indebida el acceso a personas o a la información, o bien que limitan la capacidad para comunicarse eficazmente con los responsables del gobierno de la entidad.
 - Actitud prepotente de la dirección en su trato con el auditor, especialmente cuando ello conlleva intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuidad del personal asignado al encargo de auditoría o consultado durante el trabajo.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a la apropiación indebida de activos

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y presiones; oportunidades; actitudes y racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la dirección y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

Incentivos y presiones

Las obligaciones financieras personales pueden presionar a la dirección o a los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de ser sustraídos y llevarles a apropiarse indebidamente de dichos activos.

Las malas relaciones entre la entidad y los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles de ser sustraídos pueden llevar a dichos empleados a apropiarse indebidamente de tales activos. Por ejemplo, pueden crearse malas relaciones por:

- Futuros despidos conocidos o previsibles de empleados.
- Cambios recientes o previstos en la remuneración de los empleados o en sus planes de prestaciones sociales.
- Ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas.

Oportunidades

Determinadas características o circunstancias pueden aumentar el grado de susceptibilidad de los activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, las oportunidades para la apropiación indebida de activos aumentan cuando hay:

- Mantenimiento en caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo.
- Partidas de existencias de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas.
- Activos fácilmente convertibles en dinero, como bonos al portador, diamantes o chips informáticos.
- Activos fijos de tamaño reducido, comercializables o que carecen de una identificación de titularidad visible.

Unos controles inadecuados sobre los activos pueden aumentar el grado de susceptibilidad de dichos activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, una apropiación indebida de activos puede producirse porque haya:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta dirección, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de ubicaciones remotas.
- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos.
- La falta de conciliación completa y oportuna de los activos.
- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.

Actitudes y racionalización

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención con respecto al control de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas correctoras adecuadas de deficiencias conocidas en el control interno.
- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.
- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia de las sustracciones menores.

Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría que pueden aplicarse para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude originada tanto por información financiera fraudulenta como por una apropiación indebida de activos. Aunque dichos procedimientos cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, pueden no ser los más adecuados o necesarios en cada circunstancia. Del mismo modo, el orden en que se presentan los procedimientos no pretende reflejar su importancia relativa.

Consideración relativa a las afirmaciones

Las respuestas específicas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude variarán en función de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o de las condiciones identificadas, así como de los tipos de transacciones, saldos contables, información a revelar y afirmaciones a los que pueden afectar tales riesgos.

A continuación, se exponen ejemplos concretos de respuestas:

- Visitar ubicaciones o realizar determinadas pruebas por sorpresa o sin previo aviso. Por ejemplo, observando el recuento de existencias en ubicaciones en las que no se haya anunciado previamente la visita del auditor, o realizando un recuento de efectivo por sorpresa en una fecha determinada.
- Solicitar que los recuentos de existencias se lleven a cabo al cierre del periodo o en una fecha más próxima al cierre del periodo para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el periodo comprendido entre la fecha de finalización del recuento y la fecha de cierre.
- Modificar el enfoque de auditoría en el ejercicio actual. Por ejemplo, poniéndose en contacto, verbalmente, con los principales clientes y proveedores, además de solicitarles una confirmación escrita, enviando solicitudes de confirmación a una persona específica dentro de una organización o buscando más información o información diferente.
- Efectuar una revisión detallada de los asientos de ajuste de final de trimestre o de cierre de ejercicio de la entidad e investigando los que resulten inusuales por su naturaleza o importe.
- Con respecto a transacciones significativas o inusuales, especialmente las que se producen al cierre del ejercicio o en una fecha cercana a éste, investigar la posibilidad de que existan partes vinculadas y las fuentes de los recursos financieros que sustentan las transacciones.
- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos empleando datos desagregados. Por ejemplo, comparando ventas y costes de ventas por ubicación, línea de negocio o mes con las expectativas del auditor.
- Realizar entrevistas al personal relacionado con áreas en las que se ha identificado un riesgo de incorrección material debida a fraude, para obtener su opinión sobre el riesgo y sobre si los controles responden al riesgo, o el modo en que lo hacen.
- Cuando otros auditores independientes auditan los estados financieros de una o más dependientes, divisiones o sucursales, discutir con ellos la extensión del trabajo que es necesario realizar para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude derivada de las transacciones y de las actividades realizadas entre dichos componentes.
- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo valorado de incorrección material debida a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunas o todas las hipótesis, los métodos o hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.
- Aplicar procedimientos de auditoría para analizar saldos de apertura de determinadas cuentas de estados financieros auditados previamente para valorar, con la ventaja que da la perspectiva temporal, el modo en que se resolvieron determinadas cuestiones que conllevan estimaciones y juicios contables; por ejemplo, una provisión para devoluciones de ventas.
- Aplicar procedimientos a cuentas u otras conciliaciones preparadas por la entidad, incluido el examen de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.
- Aplicar técnicas asistidas por ordenador, como, por ejemplo, la extracción y posterior tratamiento de datos, para realizar pruebas sobre la existencia de anomalías en una población.
- Realizar pruebas sobre la integridad de los registros y transacciones realizados por ordenador.
- Buscar evidencia de auditoría adicional en fuentes externas a la entidad que está siendo auditada.

Respuestas específicas - Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a información financiera fraudulenta:

Reconocimiento de ingresos

- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos con relación a los ingresos empleando datos desagregados; por ejemplo, comparando ingresos registrados mensualmente y por línea de producto o segmento de negocio durante el periodo actual de información con periodos anteriores que sean comparables. Las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones generadoras de ingresos inusuales o imprevistas.
- Confirmar con clientes determinados términos contractuales relevantes y la ausencia de acuerdos paralelos, ya que, a menudo, dichos términos o acuerdos influyen en la contabilización adecuada y las bases de los descuentos o el periodo al que se refieren suelen estar poco documentados. Por ejemplo, en tales situaciones suelen ser relevantes los criterios de aceptación, las condiciones de entrega y de pago, la ausencia de obligaciones futuras o continuadas del vendedor, el derecho de devolución del producto, los precios de reventa garantizados y las provisiones de cancelación o devolución.
- Indagar entre el personal de ventas y marketing de la entidad o ente el asesor jurídico interno sobre ventas o envíos realizados en una fecha cercana a la finalización del periodo y sobre su conocimiento de cualquier término o condición inusual asociados a dichas transacciones.
- Estar presente en una o más ubicaciones al cierre del periodo para observar las mercancías que se están enviando o preparando para ser enviadas (o las devoluciones pendientes de procesar) y aplicar otros procedimientos de verificación del corte de ventas y existencias.
- En situaciones en las que las transacciones generadoras de ingresos se inicien, procesen y registren electrónicamente, verificar los controles para determinar si proporcionan la seguridad de que las transacciones generadoras de ingresos registradas han ocurrido y se han registrado adecuadamente.

Cantidades de existencias

- Examinar los registros de existencias de la entidad para identificar las ubicaciones o las partidas que requieren atención específica durante el recuento físico de las existencias, o después de éste.
- Observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso o realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en la misma fecha.
- Realizar recuentos de existencias en la fecha de cierre del periodo de información o en una fecha cercana a ésta, para minimizar el riesgo de manipulación inadecuada durante el periodo comprendido entre el recuento de existencias y el cierre del periodo.
- Aplicar procedimientos adicionales durante la observación del recuento; por ejemplo, examinar de forma más rigurosa el contenido de artículos embalados, la forma en que se almacenan (por ejemplo, espacios vacíos) o etiquetan las mercancías, y la calidad (es decir, pureza, grado o concentración) de las sustancias líquidas, como perfumes o productos químicos. Recurrir a los servicios de un experto puede ser útil a este respecto.
- Comparar las cantidades del periodo actual con las de periodos anteriores por clase o categoría de existencias, ubicación u otros criterios, o comparación de las cantidades del recuento con los registros permanentes.
- Utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para comprobar con más detalle la compilación de los recuentos físicos de existencias. Por ejemplo, ordenar por número de etiqueta para realizar pruebas sobre los controles de etiquetas, o por número de serie de los artículos para realizar pruebas sobre la posibilidad de que se haya omitido o duplicado un artículo.

Estimaciones de la dirección

- Recurrir a un experto para que realice una estimación independiente a fin de compararla con la estimación de la dirección.
- Ampliar las indagaciones a personas ajenas a la dirección y al departamento de contabilidad para corroborar la capacidad y determinación de la dirección de llevar a cabo los planes oportunos para realizar la estimación.

Respuestas específicas -Incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos

Situaciones distintas impondrán necesariamente respuestas distintas. Por lo general, la respuesta de auditoría a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude relacionado con una apropiación indebida de activos se dirigirá a determinados saldos contables y tipos de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría señaladas en las dos categorías precedentes pueden ser aplicables a dichas circunstancias, el alcance del trabajo tiene que vincularse a la información concreta sobre el riesgo de apropiación indebida que se haya identificado.

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a una

apropiación indebida de activos:

- Recuento de efectivo o de valores al cierre del ejercicio, o en una fecha cercana a éste.
- Confirmar directamente con los clientes el movimiento de la cuenta (incluidas las notas de abono y las devoluciones de ventas, así como las fechas en que se realizaron los pagos) relativo al periodo que se está auditando.
- Analizar los cobros relativos a cuentas canceladas contablemente.
- Analizar las faltas de existencias por ubicación o tipo de producto.
- Comparar los ratios clave de existencias con la media del sector.
- Revisar la documentación de soporte de las reducciones en los registros de inventario permanente.
- Realizar un cotejo informático de la lista de proveedores con una lista de empleados para identificar coincidencias de direcciones y números de teléfono.
- Realizar un análisis informático de registros de nóminas para identificar duplicidades de direcciones, de números de identidad o de identificación fiscal de empleados o cuentas bancarias.
- Revisar los expedientes de personal en busca de aquéllos que contengan poca o ninguna evidencia de actividad; por ejemplo, ausencia de evaluaciones de desempeño.
- Analizar los descuentos y devoluciones de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.
- Confirmar los términos específicos de los contratos con terceros.
- Obtener evidencia de que los contratos se llevan a cabo de conformidad con sus términos.
- Revisar la adecuación de gastos importantes e inusuales.
- Revisar la autorización y el valor en libros de préstamos a miembros de la alta dirección y a partes vinculadas a ellos.
- Revisar el nivel y adecuación de los informes de gastos presentados por la alta dirección.

Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

A continuación, se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.

Las discrepancias en los registros contables incluyen:

- Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente a la cantidad o importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones sin justificación documental o autorización.
- Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados.
- Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruentes con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.
- Confidencias o quejas ante el auditor relativas a un presunto fraude.

Evidencia contradictoria o falta de evidencia, que incluye:

- Ausencia de documentos.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.
- Partidas de conciliación significativas no explicadas.
- Cambios inusuales en el balance de situación, o cambios en las tendencias o en ratios o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas a cobrar que el de los ingresos.
- Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados en las indagaciones o los procedimientos analíticos realizados.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas a cobrar.
- Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el libro auxiliar de cuentas a cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el libro auxiliar de cuentas a cobrar.
- Inexistencia o ausencia de cheques cancelados en circunstancias en las que los cheques cancelados normalmente se devuelven a la entidad con el extracto bancario.
- Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.
- Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.
- Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.
- Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollos de sistemas del año en curso.

Relaciones difíciles o inusuales entre el auditor y la dirección, entre las que cabe citar:

- Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia de auditoría.
- Presiones indebidas de plazos impuestas por la dirección para resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo del encargo, especialmente en relación con la valoración crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.
- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.

- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- Denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de TI clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.
- Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más completos y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas en el control interno oportunamente.

Otros

- Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.
- Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal en el sector.
- Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.
- Tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 250 (REVISADA)

CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2017)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias	2
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	3–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	11
Definición	12
Requerimientos	
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	13–18
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento	19–22
Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento	23–29
Documentación	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	A1–A8
Definición	A9 –A10
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	A11–A16
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento	A17–A25
Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento	A26–A34
Documentación	A35–A36

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada.

Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

2. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen el marco normativo. Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan los importes y la información a revelar en los estados financieros de una entidad. Otras disposiciones legales y reglamentarias deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad. Algunas entidades operan en sectores muy regulados (tales como los bancos o las empresas químicas). Otras están sujetas sólo a las múltiples disposiciones legales y reglamentarias relacionadas, de manera general, con los aspectos operativos del negocio (tales como las relacionadas con la prevención de riesgos laborales y con la igualdad de oportunidades en el empleo). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros.

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados A1–A8)

3. Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las actividades de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el cumplimiento de las que determinan los importes e información a revelar en los estados financieros de la entidad.

Responsabilidad del auditor

4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación de incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal y reglamentaria.
5. El auditor es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error¹. En la realización de una auditoría de estados financieros, el auditor tendrá en cuenta el marco normativo aplicable. Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA². En el contexto de las disposiciones legales y reglamentarias, los posibles efectos de las limitaciones inherentes a la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones como las siguientes:
 - Existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de la entidad relativos a la información financiera.
 - El incumplimiento puede implicar conductas orientadas a ocultarlo, tales como la colusión, la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones, la elusión de los controles por la dirección o la realización de manifestaciones intencionadamente erróneas al auditor.
 - El que un acto constituya un incumplimiento es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado

Habitualmente, cuanto más ajeno sea el incumplimiento a los hechos y transacciones reflejados en los estados financieros, menos probable será que el auditor lo detecte o lo reconozca.

6. Esta NIA distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias: (Ref: Apartados A6, A12–A13)
 - (a) las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información materiales a revelar en los estados financieros, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones (véase el apartado 14) (Ref: Apartado A12); y

¹ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 5

² NIA 200, apartados A56–A57

- (b) otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales); el incumplimiento de dichas disposiciones puede, por lo tanto, tener un efecto material sobre los estados financieros (véase el apartado 15). (Ref: Apartado A13)
7. En la presente NIA, se establecen requerimientos diferentes para cada uno de los tipos de disposiciones anteriormente mencionadas. Para el tipo mencionado en el apartado 6(a), la responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de dichas disposiciones. Para el tipo mencionado en el apartado 6(b), la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar incumplimientos de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.
8. La presente NIA requiere al auditor mantener una especial atención ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros puedan alertarle de casos de incumplimiento. El mantenimiento del escepticismo profesional durante la auditoría, como requiere la NIA 200³, es importante en este contexto, teniendo en cuenta la amplitud de las disposiciones legales y reglamentarias que afectan a la entidad.
9. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por una entidad de las disposiciones legales y reglamentarias que podrían diferir o ir más allá de la presente NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A8)
- (a) responder a los incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos relativos a comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta a los incumplimientos y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;
 - (b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y
 - (c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2017.

Objetivos

11. Los objetivos del auditor son:
- (a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros;
 - (b) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros y
 - (c) responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

Definición

12. A efectos de esta NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Incumplimiento – Actos u omisiones, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad. (Ref: Apartados A9–A10)

³ NIA 200, apartado 15

Requerimientos

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

13. Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁴, el auditor adquirirá un conocimiento general del:
 - (a) marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera y
 - (b) modo en que la entidad cumple con dicho marco. (Ref: Apartado A11)
14. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros. (Ref: Apartado A12)
15. El auditor aplicará los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros: (Ref: Apartados A13–A14)
 - (a) indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad y
 - (b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.
16. Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartado A15)
17. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad que le proporcionen manifestaciones escritas de que han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A16)
18. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que los señalados en los apartados 13 a 17.

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

19. Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtendrá: (Ref: Apartados A17–A18)
 - (a) conocimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en las que se ha producido y
 - (b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A19)
20. Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con el nivel adecuado de la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. Si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. (Ref: Apartados A20–A22)
21. Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor evaluará el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor.
22. El auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y llevará a cabo las actuaciones adecuadas. (Ref: Apartados A23–A25)

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

Comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento con los responsables del gobierno de la entidad

23. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección y, por ello, tengan conocimiento de las

⁴ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 19

cuestiones ya comunicadas por el auditor relativas a incumplimientos identificados de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de un posible incumplimiento, el auditor⁵, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las cuestiones relativas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que hayan llegado a su conocimiento en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de cuestiones claramente intrascendentes.

24. Si, a juicio del auditor, el incumplimiento al que se refiere el apartado 23 se considera intencionado y material, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno acerca de la cuestión de la entidad tan pronto como sea posible.
25. Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si existiera, tal como un comité de auditoría o consejo supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados A26–A27)

26. Si el auditor concluye que el incumplimiento identificado o del que existen indicios tiene un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, el auditor expresará, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros⁶.
27. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad impiden al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros, el auditor expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁷.
28. Si, debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, el auditor no puede determinar si se ha producido un incumplimiento, el auditor evaluará el efecto sobre su opinión, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

29. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables: (Ref: Apartados A28–A34)
 - (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
 - (b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Documentación

30. El auditor hará constar en la documentación de auditoría⁸ los incumplimientos identificados, o la existencia de indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias y: (Ref: Apartados A35–A36)
 - (a) los procedimientos de auditoría, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas y
 - (b) las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad sobre cuestiones significativas relacionadas con los incumplimientos, incluido el modo en el que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han respondido a la cuestión.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 3-9)

- A1. Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las operaciones de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias. Dichas disposiciones pueden

⁵ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

⁶ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 7-8

⁷ NIA 705 (Revisada), apartados 7 y 9

⁸ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

afectar a los estados financieros de la entidad de diferentes formas: por ejemplo, en la forma más directa, pueden afectar a información específica que la entidad esté obligada a revelar en los estados financieros o pueden prescribir el marco de información financiera aplicable. También pueden establecer ciertos derechos y obligaciones legales de la entidad, algunos de los cuales se reconocerán en sus estados financieros. Además, las disposiciones legales y reglamentarias pueden imponer sanciones en casos de incumplimiento.

A2. Los siguientes son ejemplos de los tipos de políticas y procedimientos que una entidad puede implementar para facilitar la prevención y detección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias:

- Seguimiento de los requerimientos legales y verificación de que los procedimientos operativos están diseñados para cumplir dichos requerimientos.
- Establecimiento y utilización de sistemas adecuados de control interno.
- Desarrollo, promoción y observancia de un código de conducta.
- Verificación de que los empleados están adecuadamente formados y conocen el código de conducta.
- Seguimiento del cumplimiento del código de conducta y medidas disciplinarias adecuadas para los empleados que no lo cumplan.
- Contratación de asesores jurídicos para facilitar el seguimiento de los requerimientos legales.
- Mantenimiento de un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la entidad debe cumplir dentro de su sector, así como de un registro de reclamaciones.

En entidades de gran dimensión, estas políticas y procedimientos pueden complementarse mediante la asignación de responsabilidades adecuadas:

- A una función de auditoría interna.
- A un comité de auditoría.
- A un departamento de cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Responsabilidad del auditor

A3. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad puede dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. La detección de los incumplimientos, independientemente de su importancia relativa, puede afectar a otros aspectos de la auditoría como, por ejemplo, la consideración por parte del auditor de la integridad de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de los empleados.

A4. El que un determinado acto constituya o no un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado, lo cual, por lo general, queda fuera del ámbito de competencia profesional del auditor. No obstante, la formación práctica del auditor, su experiencia y su conocimiento de la entidad y de su actividad o sector pueden proporcionar una base para reconocer que algunos actos, que lleguen al conocimiento del auditor, puedan constituir incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias.

A5. De conformidad con determinados requerimientos legales, el auditor puede estar específicamente obligado a informar, en el marco de la auditoría de los estados financieros, sobre si la entidad cumple determinadas disposiciones legales y reglamentarias. En estas circunstancias, la NIA 700 (Revisada)⁹ o la NIA 800 (Revisada)¹⁰ tratan sobre el modo de abordar estas responsabilidades en el informe de auditoría. Asimismo, cuando existan requerimientos legales específicos de información, puede ser necesario incluir en la planificación de la auditoría pruebas adecuadas del cumplimiento de estas disposiciones legales y reglamentarias.

Tipos de disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 6)

A6. La naturaleza y las circunstancias de la entidad pueden tener un impacto sobre si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables pertenecen a los tipos de disposiciones legales y reglamentarias descritos en los apartados 6(a) o 6(b). Ejemplos de disposiciones legales y reglamentarias que pueden pertenecer a los tipos descritos en el apartado 6 son las que tratan de:

- Fraude, corrupción y soborno.
- Blanqueo de capitales, financiación del terrorismo e ingresos delictivos.
- Mercado de valores y negociación.

⁹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 43

¹⁰ NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 11

- Banca y otros productos y servicios financieros.
- Protección de datos.
- Pasivos y pagos por impuestos y pensiones.
- Protección del medioambiente.
- Salud y seguridad públicas.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. En el sector público, puede haber responsabilidades de auditoría adicionales con respecto a la consideración de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan estar relacionadas con la auditoría de estados financieros o que se refieran a otros aspectos de las operaciones de la entidad.

Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a otros auditores dentro de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en componentes de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo¹¹.

Definición (Ref: Apartado 12)

- A9. Los actos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, por la dirección o por otros que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección.
- A10. El incumplimiento incluye asimismo conductas inapropiadas relacionadas con las actividades empresariales de la entidad, por ejemplo, en circunstancias en las que una persona en un puesto clave de la dirección, a título personal, ha aceptado un soborno de un proveedor de la entidad a cambio de ser seleccionado para proporcionar servicios o contratos a la entidad.

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

Obtención de conocimiento del marco normativo (Ref: Apartado 13)

- A11. Para obtener un conocimiento general del marco normativo, y del modo en que la entidad cumple con dicho marco, el auditor puede, por ejemplo:
- utilizar el conocimiento que ya tenga del sector de actividad de la entidad, de los aspectos normativos y de otros factores externos;
 - actualizar su conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que determinen directamente los importes e información a revelar en los estados financieros;
 - indagar ante la dirección sobre otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad;
 - indagar ante la dirección sobre las políticas y los procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e
 - indagar ante la dirección sobre las políticas o los procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

Disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros (Ref: Apartados 6 y 14)

A12. Determinadas disposiciones legales y reglamentarias están firmemente consolidadas, son conocidas por la entidad y por las empresas del mismo sector, y son relevantes para los estados financieros de la entidad (como se describe en el apartado 6(a)). Pueden incluir las relativas, por ejemplo, a:

¹¹ Véanse, por ejemplo, los apartados R360.16 - 360.18 A1 del Código de ética del IESBA.

- la estructura y el contenido de los estados financieros;
- las cuestiones de información financiera específicas del sector;
- la contabilización de transacciones originadas por contratos con el Estado o
- el reconocimiento de provisiones o de gastos por impuesto sobre beneficios o por compromisos por pensiones.

Algunos preceptos pueden afectar directamente a afirmaciones específicas de los estados financieros (por ejemplo, la integridad de las provisiones por el impuesto sobre beneficios), mientras que otras pueden afectar directamente a los estados financieros en su conjunto (por ejemplo, los estados financieros obligatorios que constituyen un conjunto completo de estados financieros). El objetivo del requerimiento del apartado 14 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la determinación de importes e información a revelar en los estados financieros de conformidad con los preceptos pertinentes de dichas disposiciones legales y reglamentarias.

El incumplimiento de otros preceptos de dichas disposiciones y de otras disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias para la entidad, cuyo coste puede ser necesario provisionar en los estados financieros, pero no se considera que tenga un efecto directo en los estados financieros, tal como se describe en el apartado 6(a).

Procedimientos para identificar casos de incumplimiento - Otras disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 6 y 15)

A13. Algunas otras disposiciones legales y reglamentarias pueden requerir una atención especial por parte del auditor por tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad (como se describe en el apartado 6(b)). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de las actividades de la entidad, o poner en cuestión su continuidad como empresa en funcionamiento¹². Por ejemplo, el incumplimiento de los requerimientos de la licencia u otro tipo de autorización para realizar sus actividades puede tener un impacto de este tipo (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de los requerimientos de capital o inversión). También existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de información de la entidad relevantes para la información financiera.

A14. Como las consecuencias de otras disposiciones legales y reglamentarias sobre la información financiera pueden variar dependiendo de las actividades de la entidad, los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15 están encaminados a llamar la atención del auditor sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

Incumplimientos sobre los que ha obtenido conocimiento el auditor por otros procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 16)

A15. Los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros pueden poner de manifiesto al auditor casos de incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, estos procedimientos de auditoría pueden incluir:

- lectura de actas;
- indagaciones ante la dirección y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas y
- realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 17)

A16. Dado que el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros puede variar considerablemente, las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria sobre el conocimiento por parte de la dirección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las manifestaciones escritas no proporcionan por sí solas evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, por consiguiente, no afectan a la naturaleza y extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor debe obtener¹³.

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

Indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 19)

A17. Puede llegar a conocimiento del auditor información relativa a un caso de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por vías distintas a la realización de los procedimientos de los apartados 13-17 (por ejemplo, cuando un

¹² Véase la NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

¹³ NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 4

denunciante alerta al auditor de un incumplimiento).

A18. Las siguientes cuestiones pueden ser un indicio de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias:

- Investigaciones por parte de organismos reguladores o por departamentos de la Administración, o pago de multas o sanciones.
- Pagos por servicios no especificados o préstamos concedidos a consultores, partes vinculadas, empleados o funcionarios públicos.
- Comisiones por ventas u honorarios de agencia que parecen excesivos en relación con los habitualmente pagados por la entidad o en su sector de actividad o con los servicios realmente recibidos.
- Realización de compras a precios significativamente superiores o inferiores a los de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo, pago de compras con cheques bancarios al portador o transferencias a cuentas bancarias cifradas.
- Transacciones inusuales con empresas domiciliadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios realizados a países distintos de los de procedencia de los bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación sobre control de cambios.
- Existencia de un sistema de información que, voluntaria o accidentalmente, no proporciona una adecuada pista de auditoría o evidencia suficiente.
- Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente.
- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

Cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor (Ref: Apartado 19(b))

A19. Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales de incumplimientos identificados o de posibles incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, amenazas de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades, y litigios.
- Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.
- Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la presentación fiel de los estados financieros, o para hacer que los estados financieros induzcan a error.

Procedimientos de auditoría y comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimientos con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A20. Se requiere que el auditor discuta los indicios de incumplimiento con el nivel adecuado de la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad ya que pueden proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que la dirección y, cuando corresponda, los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo conocimiento sobre los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A21. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

A22. Si la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan al auditor información suficiente acerca del cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, el auditor puede considerar adecuado consultar a los asesores jurídicos internos o externos de la entidad, sobre la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, así como sus posibles efectos sobre los estados financieros. Si no se considera adecuado consultar a los asesores jurídicos de la entidad o si el auditor no se satisface con la opinión de dichos asesores, puede considerar adecuado consultar, de manera confidencial, a otras personas pertenecientes a la firma, a una firma de la red, a una organización profesional o a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, incluidos la posibilidad de fraude, las posibles consecuencias legales y las actuaciones adicionales que, en su caso, debería emprender el auditor.

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref: Apartado 22)

- A23. Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones escritas. Las implicaciones de incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con controles específicos, así como del nivel de la dirección o de las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.
- A24. Como ejemplos de circunstancias que pueden llevar al auditor a evaluar las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas recibidas de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad están, entre otros:
- El auditor tiene indicios o evidencia de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad están involucrados o pretenden involucrarse en cualquier incumplimiento identificado o posible incumplimiento.
 - El auditor tiene conocimiento de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad conocen dichos incumplimientos y, en contra de los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias, no han informado o autorizado informar sobre la cuestión a la autoridad adecuada en un periodo de tiempo razonable.
- A25. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar renunciar al encargo, si las disposiciones legales y reglamentarias así lo permiten, por ejemplo, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento pongan en duda la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. El auditor puede considerar adecuada la obtención de asesoramiento jurídico para determinar si es adecuado renunciar al encargo. Cuando el auditor determina que sería adecuado renunciar al encargo, hacerlo no le exime de cumplir otras responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento. Además, el apartado A9 de la NIA 220¹⁴ establece que determinados requerimientos de ética pueden requerir que el auditor predecesor, a petición del auditor sucesor, proporcione información relativa a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias al auditor sucesor.

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados 26-28)

- A26. El incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias se comunica en el informe de auditoría cuando el auditor emite una opinión modificada de conformidad con los apartados 26–28. En algunas otras circunstancias, el auditor puede comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría, por ejemplo:
- cuando el auditor tiene otras responsabilidades de información además de sus responsabilidades de conformidad con las NIA, como se prevé en el apartado 43 de la NIA 700 (Revisada);
 - cuando el auditor determina que el incumplimiento identificado o que la existencia de indicios de incumplimiento es una cuestión clave de la auditoría y, en consecuencia, comunica la cuestión de conformidad con la NIA 701¹⁵, salvo si es aplicable el apartado 14 de dicha NIA, o
 - en casos excepcionales, en los que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considera adecuadas en las circunstancias y no sea posible renunciar al encargo (véase apartado A25), el auditor puede considerar describir el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en un párrafo sobre Otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)¹⁶.
- A27. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden impedir a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o al auditor informar sobre una cuestión específica. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, incluida la prohibición de alertar a la entidad. Cuando el auditor tiene previsto comunicar un incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría bajo las circunstancias

¹⁴ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*

¹⁵ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹⁶ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

establecidas en el apartado A26 u otras, esas disposiciones legales o reglamentarias pueden influir en la capacidad del auditor de describir la cuestión en el informe de auditoría o, en otras circunstancias, de emitir el informe de auditoría. En esos casos, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartado 29)

A28. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

- (a) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el auditor informe (véase apartado A29);
- (b) el auditor ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables (véase apartado A30) o
- (c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el auditor informe (véase apartado A31).

A29. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor informe a una parte ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, existen requerimientos legales que exigen al auditor de una entidad financiera informar a las autoridades supervisoras de los incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias o de la existencia de indicios de incumplimiento. Asimismo, el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias puede ocasionar incorrecciones y, en algunas jurisdicciones, se puede requerir al auditor informar a la autoridad competente sobre las incorrecciones en aquellos casos en los que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.

A30. En otros casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor determine si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento es una actuación adecuada en función de las circunstancias. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento y determine si son necesarias actuaciones adicionales que pueden incluir informar a una autoridad competente ajena a la entidad¹⁷. El Código de ética del IESBA explica que informar al respecto no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad según lo dispuesto en el Código¹⁸.

A31. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que traten de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden otorgar al auditor el derecho a informar de ello a una autoridad competente ajena a la entidad. Por ejemplo, al auditar los estados financieros de entidades financieras, las disposiciones legales o reglamentarias pueden otorgar al auditor el derecho a discutir cuestiones tales como incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento con una autoridad supervisora.

A32. En otras circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al auditor informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad del auditor.

A33. La determinación requerida por el apartado 29 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor puede también considerar obtener asesoramiento jurídico para conocer sus opciones o las implicaciones legales de una determinada forma de proceder.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A34. Un auditor del sector público puede estar obligado a informar sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento al poder legislativo u otro órgano de gobierno o bien a informar sobre ellos en el informe de auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 30)

A35. La documentación del auditor relativa a los hallazgos con respecto a incumplimientos de las disposiciones legales y

¹⁷ Véanse, por ejemplo, los apartados 360.21 A1 y 360.25 A1–R360. 27 del Código de ética del IESBA.

¹⁸ Véanse, por ejemplo, los apartados R114.1, -114.1 A1 y R360.26 del Código de ética del IESBA.

reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento puede incluir, por ejemplo:

- Copias de registros o de documentos.
- Actas de discusiones mantenidas con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o partes ajenas a la entidad.

A36. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden también establecer requerimientos adicionales de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias¹⁹.

¹⁹ Véase, por ejemplo, el apartado R360.28 del Código de ética del IESBA.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (REVISADA)

COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
La función de la comunicación	4-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Responsables del gobierno de la entidad	11-13
Cuestiones que deben comunicarse	14-17
El proceso de comunicación	18-22
Documentación	23
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsables del gobierno de la entidad	A1-A8
Cuestiones que deben comunicarse	A9-A36
El proceso de comunicación	A37-A53
Documentación	A54
Anexo 1: Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	
Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente NIA se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. Esta NIA no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios a menos que sean a la vez responsables del gobierno de la entidad.
2. El ámbito de aplicación de esta NIA es la auditoría de estados financieros, pero también puede aplicarse, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, a las auditorías de otra información financiera histórica, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar la preparación de dicha información financiera histórica.
3. Dada la importancia de la existencia de una comunicación recíproca eficaz durante la realización de una auditoría de estados financieros, esta NIA proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. En otras NIA (véase el anexo 1) se enumeran otras cuestiones adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de la presente NIA. Asimismo, la NIA 265¹ establece requerimientos específicos relativos a la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de aquellas deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría. Adicionalmente, la comunicación de otras cuestiones no previstas en esta o en otras NIA puede venir exigida por las disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdos celebrados con la entidad o por otros requerimientos que resulten de aplicación al encargo, como, por ejemplo, normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad. Esta NIA no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A33–A36)

La función de la comunicación

4. Esta NIA se centra principalmente en las comunicaciones del auditor a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, una comunicación recíproca eficaz es importante para facilitar:
 - (a) al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. Esta relación debe desarrollarse manteniendo la independencia y objetividad del auditor;
 - (b) al auditor, la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la realización de la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor el conocimiento de la entidad y su entorno, y la identificación de las fuentes adecuadas de evidencia de auditoría, así como proporcionarles información sobre transacciones o hechos específicos; y
 - (c) a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
5. Aunque la comunicación de las cuestiones requeridas en la presente NIA es responsabilidad del auditor, la dirección también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la dirección de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la dirección con los responsables del gobierno de la entidad acerca de asuntos que el auditor debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o al momento de realización de la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
6. La comunicación clara de los asuntos específicos sobre los que debe informarse según las NIA es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NIA no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otro asunto a comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.
7. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un incumplimiento o sobre la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerarse adecuado obtener asesoramiento jurídico.

¹ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
- (a) la comunicación clara con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;
 - (b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría;
 - (c) la comunicación oportuna con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y
 - (d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

Definiciones

10. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Responsables del gobierno de la entidad – Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8.
 - (b) Dirección – Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad

11. El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. (Ref: Apartados A1–A4)

Comunicación con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno en pleno. (Ref: Apartados A5–A7)

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección

13. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, como, por ejemplo, en el caso de una empresa pequeña en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno. En estos casos, si las cuestiones previstas en la presente NIA se comunican con el responsable o responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicarse acerca de dichas cuestiones de nuevo con tales personas en su función de responsables del gobierno. Esas cuestiones se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor se satisfará de que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados. (Ref: Apartado A8)

Cuestiones que deben comunicarse

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:
- (a) el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y

- (b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A9–A10)

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados

- 15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo cual incluye la comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref: Apartados A11–A16)

Hallazgos significativos de la auditoría

- 16. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A17–A18)
 - (a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartados A19–A20)
 - (b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A21)
 - (c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:
 - (i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref: Apartado A22)
 - (ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite;
 - (d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y (Ref: Apartados A23–A25)
 - (e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartados A26–A28)

La independencia del auditor

- 17. En el caso de entidades cotizadas, será objeto de comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad:
 - (a) una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia; y
 - (i) todas las relaciones y otras cuestiones existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el juicio profesional del auditor, se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia de este. Ello incluirá los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes que ella controla, durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos de la auditoría prestados por la firma de auditoría y por otras firmas de la red. Estos honorarios se detallarán por concepto para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad la evaluación del efecto de los servicios en la independencia del auditor; y
 - (ii) con relación a amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable, las medidas tomadas para hacer frente a las amenazas, incluidas aquellas que fueron adoptadas para eliminar las circunstancias que originan la amenaza, o las salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. (Ref: Apartados A29–A32)

El proceso de comunicación

Establecimiento del proceso de comunicación

- 18. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref: Apartados A37–A45)

Formas de comunicación

- 19. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref: Apartados A46–A48)

20. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 17.

Momento de realización de las comunicaciones

21. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref: Apartados A49–A50)

Adecuación del proceso de comunicación

22. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A51–A53)

Documentación

23. En el caso de que los asuntos que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría². (Ref: Apartado A54)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 11)

- A1. Las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Por ejemplo:
- En algunas jurisdicciones existe un consejo de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del consejo ejecutivo (de dirección) (una estructura de "doble consejo"). En otras jurisdicciones, un solo consejo (una estructura de "consejo único") tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.
 - En algunas entidades, los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores. En otras, por ejemplo en algunas entidades públicas, la labor de gobierno se ejerce por un órgano que no forma parte de la entidad.
 - En algunos casos, la totalidad o parte de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección de la entidad. En otros, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son personas diferentes.
 - En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar³ los estados financieros de la entidad (en otros casos, es la dirección la que tiene esta responsabilidad).
- A2. En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes. Sin embargo, en algunas entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno, por ejemplo, el propietario-gerente, al no haber otros propietarios, o un único administrador fiduciario. En el caso de que el gobierno sea responsabilidad colectiva, puede encargarse a un subgrupo, tal como un comité de auditoría, o incluso a una persona, la realización de determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno el cumplimiento de sus responsabilidades. En otros casos, un subgrupo o persona puede tener responsabilidades específicas, fijadas legalmente, diferentes de las del órgano de gobierno.
- A3. Tal diversidad implica que no sea posible que en la presente NIA se especifiquen para todas las auditorías la persona o personas con las que el auditor deberá comunicarse acerca de cuestiones específicas. Asimismo, en ocasiones, la persona o personas adecuadas pueden no ser claramente identificables en el marco legal aplicable o debido a otras circunstancias que afecten al encargo, por ejemplo, en entidades en las que la estructura de gobierno no esté formalmente definida, como en el caso de empresas familiares, entidades sin fines de lucro y algunas entidades públicas. En tales casos, puede ser necesario que el auditor estudie y acuerde con la parte contratante la persona o personas adecuadas con las que comunicarse. Para decidir con quién comunicarse, el conocimiento del auditor de la estructura y de los procesos de gobierno de una entidad, obtenido de conformidad con la NIA

² NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11 y A6

³ Como se indica en el apartado A68 de la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, en este contexto, ser responsable de aprobar significa tener autoridad para concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

315 (Revisada 2019)⁴, es relevante. La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.

- A4. La NIA 600 incluye cuestiones específicas que deben ser objeto de comunicación por los auditores de un grupo con los responsables del gobierno de la entidad⁵. Cuando la entidad es un componente de un grupo, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y del asunto a comunicar. En algunos casos, varios componentes pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de dichos componentes son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando estos componentes simultáneamente a efectos de comunicación.

Comunicación con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

- A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede tener en cuenta aspectos tales como:

- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno.
- La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
- Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- Si el subgrupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.

- A6. Para decidir si también es necesario comunicarse con el órgano de gobierno acerca de la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su valoración de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo con el órgano de gobierno. Al acordar los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.

- A7. Existen comités de auditoría (o subgrupos similares con diferente denominación) en muchas jurisdicciones. Aunque sus competencias y funciones específicas pueden diferir, la comunicación con el comité de auditoría, en el caso de que exista, se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad. Los principios de buen gobierno conllevan que:

- El auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
- El presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría se relacionen periódicamente con el auditor.
- Por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la presencia de la dirección de la entidad.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección (Ref: Apartado 13)

- A8. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos aquellos con los que se debería comunicar como responsables del gobierno. Por ejemplo, en una sociedad en la que todos los administradores participan en la dirección de la entidad, algunos de ellos (por ejemplo, el responsable de marketing) pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero (por ejemplo, el responsable de la preparación de estados financieros).

Cuestiones que deben comunicarse

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartado 14)

- A9. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito en el que se registran los términos del encargo⁶. Las disposiciones legales, reglamentarias o la estructura de gobierno de la entidad pueden requerir que los responsables del gobierno de la entidad acuerden los términos del encargo con el auditor. Cuando no sea el caso, proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia de dicha carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito puede ser una forma apropiada de comunicarse con ellos acerca de cuestiones tales como:

- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de conformidad con las NIA, siendo su objetivo el de expresar una opinión sobre los estados financieros. Las cuestiones que deberán ser comunicadas según las NIA son, por lo tanto, las

⁴ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

⁵ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 49

⁶ Véase el apartado 10 de la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.

cuestiones significativas que se pongan de manifiesto durante la realización de la auditoría de los estados financieros y que sean relevantes para los responsables del gobierno de la entidad al supervisar el proceso de información financiera.

- El hecho de que las NIA no obligan al auditor a diseñar procedimientos con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando es aplicable la NIA 701⁷, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.
- Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.

A10. Las disposiciones legales o reglamentarias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, (a) un acuerdo con la entidad puede establecer que deban ser comunicadas determinadas cuestiones cuando surjan de servicios distintos a la auditoría de estados financieros, prestados por una firma de auditoría o por una firma de la red; o (b) el mandato de un auditor del sector público puede establecer que deban ser comunicadas algunas cuestiones que lleguen a conocimiento del auditor como resultado de otros trabajos, tales como las auditorías de cumplimiento.

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados (Ref: Apartado 15)

A11. La comunicación del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados puede:

- (a) Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales; y
- (b) Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender esas cuestiones y el motivo por el que se determinó que eran riesgos significativos. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera.

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

- La manera en la que el auditor planifica tratar los riesgos significativos de incorrección material debida a fraude o error.
- La manera en la que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- El enfoque del auditor en relación con el sistema de control interno de la entidad.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría⁸.
- La naturaleza y grado de las habilidades o conocimientos especializados necesarios para aplicar los procedimientos de auditoría planificados o evaluar los resultados de auditoría, así como la utilización de un experto del auditor⁹.
- Cuando es aplicable la NIA 701, las ideas preliminares del auditor sobre cuestiones que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.
- El enfoque previsto por el auditor para tratar las implicaciones en los estados financieros individuales y en la información a revelar de cualquier cambio significativo en el marco de información financiera aplicable o en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad.

A14. Otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar juntos de manera constructiva y complementaria, así como la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna y la naturaleza y extensión de cualquier utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos¹⁰.
- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:

⁷ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁸ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

⁹ Véase la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

¹⁰ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31

- La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con las que comunicarse.
 - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
 - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
 - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que se lleven a cabo procedimientos adicionales.
 - Las comunicaciones significativas entre la entidad y las autoridades reguladoras.
 - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.
- La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con: (a) el control interno de la entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.
 - Las actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas y el efecto de dicha evolución en, por ejemplo, la presentación global, la estructura y contenido de los estados financieros, así como:
 - La relevancia, fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros y
 - La consideración de si los estados financieros pueden verse menoscabados por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.
 - Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.
 - Los documentos que comprende la otra información (según se define en la NIA 720 (Revisada)) y el modo y momento en que se prevé que se publiquen esos documentos. Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, las discusiones con los responsables del gobierno de la entidad también pueden abarcar las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

A15. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A16. Al comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, es necesario prestar atención para no comprometer la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref: Apartado 16)

A17. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.

A18. Cuando es aplicable la NIA 701, las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad requeridas por el apartado 16, así como la comunicación acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor requerida por el apartado 15, son especialmente relevantes en la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría¹¹.

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref: Apartado 16(a))

A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por ejemplo, en relación con la utilización de hipótesis en la realización de estimaciones contables. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información

¹¹ NIA 701, apartados 9-10

adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la opinión del auditor acerca del grado en que la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente afectan a la selección y aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de una estimación contable significativa, así como en la evaluación del auditor de si la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad también puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y sobre la calidad de la información revelada. Cuando proceda, ello puede incluir si el auditor considera que una práctica contable significativa de la entidad relacionada con estimaciones contables no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad. Por ejemplo, cuando un método alternativo aceptable para realizar una estimación contable sería, a juicio del auditor, más adecuado. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría (Ref: Apartado 16(b))

A21. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la dirección para proporcionar información que necesita el auditor para aplicar sus procedimientos.
- Un plazo excesivamente corto para completar la auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada¹².

Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito (Ref: Apartado 16(c)(i))

A22. Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta pueden incluir:

- Hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el ejercicio.
- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros auditores sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.
- Las discusiones o comunicaciones escritas para el nombramiento del auditor o la renovación del nombramiento, relacionadas con las prácticas contables, la aplicación de normas de auditoría o los honorarios por la auditoría o por otros servicios.
- Las cuestiones significativas sobre las que se produjeron desacuerdos con la dirección, excepto las diferencias de opinión iniciales debidas a hechos o información preliminar incompletos que se resuelven más adelante por el auditor mediante la obtención de hechos o información relevantes adicionales.

Circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría (Ref: Apartado 16(d))

A23. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda¹³. Se requiere que los términos del encargo de auditoría se registren en una carta de encargo de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito y que incluyan, entre otros, una referencia a la estructura y

¹² NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹³ NIA 210, apartado 9

contenido esperados del informe de auditoría¹⁴. Como se expone en el apartado A9, si no se acuerdan los términos del encargo con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor les puede proporcionar una copia de la carta de encargo para comunicar cuestiones relevantes para la auditoría. La comunicación que requiere el apartado 16(d) tiene como finalidad informar a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias en las que la estructura y contenido del informe de auditoría pueden diferir de lo esperado o puede incluir información adicional acerca de la auditoría que se ha realizado.

A24. Entre las circunstancias en las que el auditor está obligado a incluir información adicional en el informe de auditoría de conformidad con las NIA, o puede considerarlo necesario por algún otro motivo, y en las que se requiere comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, están:

- Cuando el auditor tenga previsto expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)¹⁵.
- Cuando el informe de auditoría mencione una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)¹⁶.
- Cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701¹⁷.
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)¹⁸ o está obligado a ello por otras NIA.
- Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)¹⁹.

En dichas circunstancias, el auditor puede considerar útil proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar la discusión sobre el modo en que se tratarán esas cuestiones en el informe de auditoría.

A25. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 700 (Revisada), se requiere que lo discuta con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal²⁰. El auditor también puede comunicar con los responsables del gobierno de la entidad en las circunstancias en las que elige no incluir la descripción de las responsabilidades del auditor en el cuerpo del informe de auditoría tal como la NIA 700 (Revisada)²¹ permite.

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera (Ref: Apartado 16(e))

A26. En la NIA 300²² se establece que, como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, por ejemplo, como una actualización de las discusiones iniciales acerca del alcance y momento de realización de la auditoría planificados.

A27. Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera por parte de los responsables del gobierno de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales de la otra información que hayan sido corregidas.

A28. Aunque no haya sido tratado en los requerimientos de los apartados 16(a)–(d) y en la correspondiente guía de aplicación, el auditor puede considerar comunicar sobre otras cuestiones discutidas o consideradas por el revisor de control de calidad del encargo cuando este se haya nombrado, de conformidad con la NIA 220²³.

La independencia del auditor (Ref: Apartado 17)

A29. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación

¹⁴ NIA 210, apartado 10

¹⁵ NIA 705 (Revisada), apartado 30

¹⁶ NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 25(d)

¹⁷ NIA 701, apartado 17

¹⁸ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12

¹⁹ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 18(a)

²⁰ NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A63

²¹ NIA 700 (Revisada), apartado 41

²² NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado A15

²³ Véanse los apartados 19–22 y A24–A34 de la NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*.

con los encargos de auditoría de estados financieros²⁴.

- A30. La comunicación acerca de las relaciones y otras cuestiones y cómo se ha hecho frente a las amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, trata las amenazas a la independencia, las salvaguardas para reducir las amenazas y las medidas para eliminar circunstancias que originaron amenazas.
- A31. Los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), requiere que el auditor se comunique por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de cualquier incumplimiento y las medidas que ha tomado la firma de auditoría o que se propone tomar²⁵.
- A32. Los requerimientos de comunicación relativos a la independencia del auditor que se aplican en el caso de entidades cotizadas pueden ser igualmente adecuados en el caso de otras entidades, incluidas aquellas que puedan ser de interés público significativo, por ejemplo, porque tengan un elevado número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. Ejemplos de dichas entidades pueden incluir instituciones financieras (tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones), y otras entidades como organizaciones benéficas. Por el contrario, pueden darse casos en los que las comunicaciones relativas a la independencia pueden no ser aplicables, por ejemplo, cuando todos los responsables del gobierno de la entidad, en calidad de miembros de la dirección, hayan sido informados de los hechos relevantes. Esto es especialmente probable cuando se trate de una empresa dirigida por sus propietarios y cuando la firma de auditoría y las firmas de la red tengan, más allá de la auditoría de los estados financieros, escasas relaciones con la entidad.

Cuestiones adicionales (Ref: Apartado 3)

- A33. La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurarse de que la entidad diseña, implementa y mantiene un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- A34. El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones que no estén necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser significativas teniendo en cuenta las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad respecto a la supervisión de la dirección estratégica de la entidad o a las obligaciones de la entidad relacionadas con la rendición de cuentas. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, temas significativos relacionados con las estructuras o los procesos de gobierno, y con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de la debida autorización.
- A35. Para determinar si dichas cuestiones deben ser objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede discutir con el nivel de dirección adecuado los asuntos de este tipo que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.
- A36. Si se comunicara alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que el auditor informara a los responsables del gobierno de la entidad de que:
- la identificación y la comunicación de las citadas cuestiones es accesoria al objetivo de la auditoría, el cual consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros;
 - no se han aplicado procedimientos en relación con dichas cuestiones diferentes de los que fueron necesarios para la formación de una opinión sobre los estados financieros; y
 - no se han aplicado procedimientos para determinar si existen otras cuestiones similares.

El proceso de comunicación

El proceso de comunicación (Ref: Apartado 18)

- A37. La comunicación de las responsabilidades del auditor, del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, así como del contenido general previsto de las comunicaciones ayuda a establecer una comunicación recíproca eficaz.
- A38. También pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz las discusiones acerca de lo siguiente:
- El objetivo de las comunicaciones. Cuando el objetivo quede claro, el auditor y los responsables del gobierno de la entidad estarán mejor situados para tener un entendimiento mutuo de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.
 - La forma en la que se realizarán las comunicaciones.

²⁴ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 14

²⁵ Véanse, por ejemplo, los apartados R400.80–R400.82 y R400.84 del Código de ética del IESBA.

- La persona o personas del equipo del encargo y de entre los responsables del gobierno de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.
- Las expectativas del auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno de la entidad se comuniquen con el auditor acerca de aquellas cuestiones que consideren relevantes para la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, la sospecha o detección de fraude, y sus reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor, y para informar posteriormente al respecto.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por los responsables del gobierno de la entidad, y para informar posteriormente al respecto.

A39. El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y la estructura de gobierno de la entidad, el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la significatividad de las cuestiones a comunicar. La existencia de dificultad para establecer una comunicación recíproca puede indicar que la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada para los fines de la auditoría (véase el apartado A52).

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A40. En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de manera menos formal que en el caso de las sociedades cotizadas o de las entidades de gran dimensión.

Comunicación con la dirección

A41. En el curso normal de la auditoría, muchos asuntos se pueden discutir con la dirección, incluidos aquellos que en aplicación de esta NIA deban comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad. Dichas discusiones se encuadran en el reconocimiento de la responsabilidad ejecutiva de la dirección en relación con el desarrollo de las operaciones de la entidad y, en especial, la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros.

A42. Antes de comunicarse acerca de los asuntos correspondientes con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado. Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la dirección la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales. De la misma manera, cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor puede comentar las cuestiones con el auditor interno antes de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de estas.

Comunicación con terceros

A43. Es posible que los responsables del gobierno de la entidad proporcionen a terceros, por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras, copias de una comunicación escrita del auditor, bien porque lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias o bien voluntariamente. En algunos casos, la revelación de información a terceros puede ser ilegal, o inadecuada por algún otro motivo. Cuando una comunicación escrita preparada para los responsables del gobierno de la entidad se entregue a terceros, puede ser importante informarles de que la comunicación no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando, por ejemplo, en las comunicaciones escritas con los responsables del gobierno de la entidad, lo siguiente:

- que la comunicación ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección del grupo y del auditor del grupo por lo que no deberá ser utilizada por terceros;
- que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros; y
- cualquier restricción a la divulgación o distribución a terceros.

A44. En algunas jurisdicciones, el auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras;
- enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores, o a otros organismos, tales como una autoridad central en el caso de algunas entidades del sector público; o

- hacer públicos los informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad.

A45. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias exijan la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento previo de dichos responsables antes de su entrega.

Formas de comunicación (Ref: Apartado 19)

A46. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar las cuestiones distintas a las determinadas en los apartados 19–20 verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad.

A47. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (es decir, si se debe comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si se debe comunicar de manera formal o informal) puede depender de factores tales como:

- Si se incluirá una discusión de la cuestión en el informe de auditoría. Por ejemplo, cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito sobre las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría.
- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Requerimientos legales. En algunas jurisdicciones, es obligatorio que la comunicación escrita con los responsables del gobierno de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno.

A48. Cuando se discuta una cuestión significativa con un determinado miembro del gobierno de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría, puede ser adecuado que el auditor resuma la cuestión en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno de la entidad dispongan de una información completa.

Momento de realización de las comunicaciones (Ref: Apartado 21)

A49. Una comunicación oportuna durante toda la auditoría contribuye al logro de una sólida comunicación recíproca entre los responsables del gobierno de la entidad y el auditor. Sin embargo, el momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son circunstancias relevantes, entre otras, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.
- Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor la superación de dicha dificultad o si es probable que implique una opinión modificada. De la misma forma, el auditor puede comunicar verbalmente a los responsables del gobierno de la entidad, tan pronto como sea posible, las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor, antes de comunicarlas por escrito en el momento oportuno como establece la NIA 265²⁶.
- Cuando es aplicable la NIA 701, el auditor puede comunicar sus puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados (véase el apartado A13) y también puede tener comunicaciones más frecuentes para discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos significativos de auditoría.
- Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre cómo se hará frente a las amenazas a la independencia que no están a un nivel

²⁶ NIA 265, apartados 9 y A14

aceptable, por ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios que no son de auditoría, y en una discusión de cierre.

- Las comunicaciones acerca de hallazgos de la auditoría, incluido el punto de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, también pueden formar parte de la discusión de cierre.
- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

A50. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento de realización de las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en unos plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifica ciertas cuestiones, por ejemplo, puede que el auditor no identifique un determinado hecho (por ejemplo, el incumplimiento de una norma) a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero la comunicación de dicha cuestión puede permitir la adopción de medidas correctoras.

Adecuación del proceso de comunicación (Ref: Apartado 22)

A51. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- Lo adecuado y oportuno de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz las cuestiones significativas puestas de manifiesto en anteriores comunicaciones, puede ser adecuado que el auditor indague las razones por las que no se han adoptado las medidas adecuadas y considere volver a plantear las citadas cuestiones. De esta forma, se evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente o de que dicha cuestión ya no es significativa.
- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La aparente capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el grado en el que los responsables del gobierno de la entidad investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la forma, el momento y el contenido general previsto de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno, así como a sus responsabilidades como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

A52. Como se indica en el apartado 4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA 315 (Revisada 2019) señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos²⁷. Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo de incorrección material. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A53. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor puede adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión del auditor debido a una limitación del alcance.
- La obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.

²⁷ NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3

- La comunicación con terceros (por ejemplo, una autoridad reguladora) o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en una estructura de gobierno externa a la entidad, tales como los propietarios de un negocio (por ejemplo, la junta general de accionistas) o, en el sector público, con el ministro responsable o con el Parlamento.
- La renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Documentación (Ref: Apartado 23)

A54. La documentación de una comunicación verbal puede incluir una copia de las actas preparadas por la entidad e incorporada a la documentación de auditoría, cuando dichas actas reflejen adecuadamente la comunicación efectuada.

Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

En este anexo se identifican los apartados de la NICC 1²⁸ y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*– apartado 30(a)
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 22, 39(c) (i) y 41– 43
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartados 15, 20 y 23-25
- NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad* – apartado 9
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartados 12-13
- NIA 505, *Confirmaciones externas* – apartado 9
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura* – apartado 7
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 38
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 27
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartados 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento* – apartado 25
- NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 49
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 20 y 31
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* – apartado 46
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 17
- NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartados 12, 14, 23 y 30
- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 12
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartado 18
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartados 17–19

²⁸ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19–A20 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- Lo adecuado de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad, teniendo en cuenta la necesidad de ponderar el coste de proporcionar la información con el posible beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede referirse a la identificación de las partidas de los estados financieros que se ven afectadas por la elección de políticas contables significativas, así como a información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.
- La elección, por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en ellas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación se puede referir: al efecto del momento y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y al momento de realización de un cambio en las políticas contables en relación con la publicación prevista de nuevos pronunciamientos contables.
- El efecto de políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes (o específicas de un sector, especialmente cuando no existen orientaciones oficiales o consenso).
- El efecto del momento de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

Estimaciones contables y la correspondiente información a revelar

- El Anexo 2 de la NIA 540 (Revisada) incluye cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad relativas a aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad relacionadas con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar.

Información revelada en los estados financieros

- Las cuestiones relacionadas con la formulación de información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

- El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos, tales como litigios en curso, que son revelados en los estados financieros.
- El grado en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. La comunicación puede poner de relieve:
 - Las cantidades no recurrentes reconocidas durante el periodo.
 - Hasta qué punto se revelan dichas transacciones por separado en los estados financieros.
 - Si parece que dichas transacciones han sido diseñadas para lograr un determinado tratamiento contable o fiscal o un determinado objetivo legal o regulatorio.
 - Si la estructura de dichas transacciones parece exageradamente compleja o si se ha requerido asesoramiento extenso sobre cómo se ha estructurado la transacción.
 - Casos en los que la dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen un efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.
- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado pero no aquéllas que reducen ese beneficio.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 265

COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	7-11
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno	A1-A4
Deficiencias significativas en el control interno	A5-A11
Comunicación de deficiencias en el control interno	A12-A30

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019)¹ y la NIA 330². La NIA 260 (Revisada)³ establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.
2. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material, el auditor debe obtener conocimiento del sistema de control interno de la entidad⁴. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el sistema de control interno de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. El auditor puede identificar deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad no solo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría. Esta NIA especifica las deficiencias identificadas que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección.
3. Esta NIA no impide que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección cualquier otra cuestión sobre el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

5. El objetivo del auditor es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Deficiencia en el control interno – Existe una deficiencia en el control interno cuando:
 - (i) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o
 - (ii) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.
 - (b) Deficiencia significativa en el control interno – Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A5)

Requerimientos

7. El auditor determinará si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno. (Ref: Apartados A1–A4)
8. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, determinará, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, si, individualmente o de manera agregada, constituyen deficiencias significativas. (Ref: Apartados A5–A11)
9. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría. (Ref: Apartados A12–A18, A27)
10. El auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección: (Ref: Apartados A19,

¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartados 12(c) y (m) y apartados 21 a 27.

² NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

³ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21. Los apartados A90-A95 proporcionan orientaciones sobre los controles relevantes para la auditoría.

A27)

- (a) por escrito, las deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada; y (Ref: Apartados A14, A20–A21)
- (b) otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que no hayan sido comunicadas a la dirección por otras partes y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección. (Ref: Apartados A22–A26)

11. El auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:

- (a) una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos; y (Ref: Apartado A28)
- (b) información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección comprender el contexto de la comunicación. En especial, el auditor explicará que: (Ref: Apartados A29–A30)
 - (i) el propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros;
 - (ii) la auditoría tuvo en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno; y
 - (iii) las cuestiones sobre las que se informa se limitan a las deficiencias que el auditor ha identificado durante la realización de la auditoría y sobre las que el auditor ha llegado a la conclusión de que tienen importancia suficiente para merecer ser comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno (Ref: Apartado 7)

- A1. Para determinar si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, él puede discutir los hechos y circunstancias relevantes relativas a sus hallazgos con el nivel adecuado de la dirección. Esta discusión proporciona al auditor la oportunidad de poner en conocimiento de la dirección, oportunamente, la existencia de deficiencias que es posible que la dirección no conociera con anterioridad. El nivel dentro de la dirección al que procede comentar los hallazgos es aquél que esté familiarizado con el área de control interno afectada, además de autorizado para adoptar medidas para la corrección de cualquier deficiencia identificada en el control interno. En algunas circunstancias, es posible que no resulte adecuado que el auditor comente sus hallazgos directamente con la dirección, por ejemplo si los hallazgos parecen poner en duda la integridad o la competencia de la dirección (véase apartado A20).
- A2. El auditor, al discutir con la dirección los hechos y circunstancias relativas a sus hallazgos, puede obtener otra información relevante que tendrá en cuenta posteriormente, como:
- El conocimiento que tiene la dirección sobre las causas reales o supuestas de las deficiencias.
 - Las excepciones por deficiencias en las que pueda haber reparado la dirección; por ejemplo, incorrecciones que no fueron evitadas por los controles relevantes de las tecnologías de la información (TI).
 - Una indicación preliminar por parte de la dirección de su respuesta ante los hallazgos.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

- A3. Aunque los conceptos subyacentes de los controles en el componente de las actividades de control en las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, diferirán en cuanto al grado de formalización con que se aplican. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de controles debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control eficaz sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de controles más detallados.
- A4. Además, las entidades de pequeña dimensión suelen tener menos empleados, lo que puede limitar la posibilidad de segregación de funciones. No obstante, en una entidad de pequeña dimensión dirigida por un propietario-gerente, éste puede llegar a ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Este mayor nivel de supervisión por parte de la dirección debe ponderarse con la mayor probabilidad de que la dirección eluda los controles.

Deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartados 6(b), 8)

- A5. La significatividad de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias en el control interno depende no sólo de si se ha producido realmente alguna incorrección, sino también de la probabilidad de que se pueda producir y de la posible magnitud de la incorrección. En consecuencia, pueden existir deficiencias significativas aunque el auditor no haya identificado incorrecciones durante la realización de la auditoría.
- A6. A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno constituye una deficiencia significativa, el auditor puede tener en cuenta cuestiones como las siguientes:
- La probabilidad de que las deficiencias den lugar en el futuro a incorrecciones materiales en los estados financieros.
 - La exposición del activo o pasivo correspondiente a pérdida o fraude.
 - La subjetividad y complejidad a la hora de determinar cantidades estimadas, como, por ejemplo, las estimaciones contables a valor razonable.
 - Las cantidades en los estados financieros que podrían estar afectadas por las deficiencias.
 - El movimiento que se ha producido o podría producirse en el saldo de las cuentas o los tipos de transacciones que podrían estar afectados por la deficiencia o deficiencias.
 - La importancia de los controles en relación con el proceso de información financiera; por ejemplo:
 - Controles generales de seguimiento (como la supervisión de la dirección).
 - Controles sobre la prevención y detección del fraude.
 - Controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas.
 - Controles sobre las transacciones significativas con partes vinculadas.
 - Controles sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio de la entidad.
 - Controles sobre el proceso de información financiera al cierre del periodo (tales como controles sobre asientos no recurrentes en el libro diario).
 - La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia de las deficiencias de los controles.
 - La interacción de la deficiencia con otras deficiencias en el control interno.
- A7. Son indicadores de deficiencias significativas en el control interno, por ejemplo:
- La evidencia de aspectos ineficaces del entorno de control, tales como:
 - Indicios de que los responsables del gobierno de la entidad no están examinando adecuadamente transacciones significativas en las que la dirección tiene intereses financieros.
 - La identificación de fraude de la dirección, sea o no material, que el control interno de la entidad no evitó.
 - La falta de implementación por la dirección de medidas correctoras adecuadas en relación con deficiencias significativas comunicadas con anterioridad.
 - La ausencia de un proceso de valoración del riesgo dentro de la entidad, cuando normalmente cabría esperar que se hubiera establecido dicho proceso.
 - Evidencia de un proceso ineficaz de valoración del riesgo por la entidad, por ejemplo la falta de identificación por la dirección de un riesgo de incorrección material que el auditor podría esperar que hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad.
 - Evidencia de una respuesta ineficaz ante riesgos significativos identificados (por ejemplo, ausencia de controles sobre dichos riesgos).
 - Incorrecciones detectadas por los procedimientos del auditor que el control interno de la entidad no evitó, o bien no detectó ni, por tanto, corrigió.
 - La reformulación de estados financieros publicados anteriormente con el fin de reflejar la corrección de una incorrección material debida a error o fraude.
 - Evidencia de que la dirección no es capaz de supervisar la preparación de los estados financieros.
- A8. Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, o

detectar y corregir, eficazmente las incorrecciones⁵. Por ejemplo, los controles sobre las cuentas a cobrar pueden consistir tanto en controles automatizados como manuales, diseñados para operar conjuntamente con el fin de prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en el saldo de la cuenta. Una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia, por sí sola, para constituir una deficiencia significativa. Sin embargo, un conjunto de deficiencias que afecten al mismo saldo contable o información a revelar, afirmación o componente del sistema de control interno de la entidad puede aumentar los riesgos de incorrección hasta el punto de dar lugar a una deficiencia significativa.

- A9. Las disposiciones legales o reglamentarias de algunas jurisdicciones pueden requerir (especialmente en auditorías de entidades cotizadas) que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad o a otras partes relevantes (por ejemplo, las autoridades reguladoras) uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias hayan establecido términos y definiciones específicos para dichos tipos de deficiencias y requieran que el auditor utilice dichos términos y definiciones a efectos de la comunicación, el auditor, empleará en ella dichos términos y definiciones de conformidad con el requerimiento legal o reglamentario.
- A10. Cuando la jurisdicción haya establecido términos específicos para la comunicación de los tipos de deficiencias en el control interno, pero no haya definido dichos términos, es posible que el auditor necesite aplicar su juicio para determinar las cuestiones que vayan a comunicarse más allá del requerimiento legal o reglamentario. Al hacerlo, el auditor puede considerar adecuado tener en cuenta los requerimientos y las orientaciones de esta NIA. Por ejemplo, si el propósito del requerimiento normativo es llamar la atención de los responsables del gobierno de la entidad sobre determinadas cuestiones de control interno que deberían conocer, puede ser adecuado considerar que dichas cuestiones equivalen, en general, a las deficiencias significativas que esta NIA exige que se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad.
- A11. Los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables con independencia de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran o no la utilización por el auditor de términos o definiciones específicos.

Comunicación de deficiencias en el control interno

Comunicación de deficiencias significativas en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 9)

- A12. La comunicación por escrito de las deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad refleja la importancia de estas cuestiones y facilita a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión. La NIA 260 (Revisada) contiene consideraciones pertinentes sobre la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en su dirección⁶.
- A13. El auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la entidad cumplir sus responsabilidades de supervisión. Además, para las entidades cotizadas de determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que los responsables del gobierno de la entidad reciban la comunicación escrita del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno a efectos normativos o de otro tipo. Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior. Sin embargo, en este último caso, como la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas forma parte del archivo final de auditoría, dicha comunicación escrita está sujeta al requerimiento fundamental⁷ de que el auditor finalice la compilación del archivo final de auditoría oportunamente. La NIA 230 establece que un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe de auditoría⁸.
- A14. Con independencia de la fecha prevista para la comunicación escrita de las deficiencias significativas, el auditor puede, en primera instancia, comunicarlas verbalmente a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de facilitarles la adopción oportuna de medidas correctoras para minimizar los riesgos de incorrección material. Lo anterior, sin embargo, no exime al auditor de la responsabilidad de comunicar las deficiencias significativas por escrito, tal como la presente NIA requiere.
- A15. El grado de detalle de la comunicación de las deficiencias significativas lo decidirá el auditor, ejerciendo su juicio profesional, a la luz de las circunstancias que concurren. Entre los factores que el auditor puede tener en cuenta para determinar el grado de detalle adecuado de la comunicación están:
- La naturaleza de la entidad. Por ejemplo, el tipo de comunicación que se requiere con respecto a una entidad de interés público puede ser distinto al que se requiere en el caso de una entidad que no sea de interés público.

⁵ NIA 315 (Revisada 2019), apartado A175

⁶ NIA 260 (Revisada), apartado 13

⁷ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 14

⁸ NIA 230, apartado A21

- La dimensión y la complejidad de la entidad. Por ejemplo, la comunicación que se requiere en el caso de una entidad compleja puede ser diferente a la que se requiere en el caso de una entidad cuyo negocio es simple.
- La naturaleza de las deficiencias significativas que el auditor ha identificado.
- La composición del gobierno de la entidad. Por ejemplo, puede ser necesario un mayor grado de detalle si entre los responsables del gobierno de la entidad hay miembros que no tienen experiencia significativa en el sector en el que opera la entidad o en las áreas afectadas.
- Los requerimientos legales o reglamentarios relativos a la comunicación de tipos específicos de deficiencias en el control interno.

A16. Puede que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad ya conozcan las deficiencias significativas identificadas por el auditor durante la realización de la auditoría, y hayan decidido no corregirlas por razones de coste u otras consideraciones. La responsabilidad de evaluar los costes y los beneficios de la aplicación de medidas correctoras corresponde a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. Por consiguiente, el requerimiento del apartado 9 es aplicable con independencia del coste u otras consideraciones que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad puedan estimar relevantes para determinar si se corrigen dichas deficiencias.

A17. Aunque el auditor haya comunicado una deficiencia significativa a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección en una auditoría anterior, continúa siendo necesario que el auditor repita dicha comunicación si aún no se han adoptado medidas correctoras. Si sigue existiendo una deficiencia significativa comunicada anteriormente, en la comunicación del ejercicio en curso se puede repetir la descripción de la comunicación anterior o, simplemente, hacer referencia a ella. El auditor puede preguntar a la dirección o, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, el motivo por el que la deficiencia significativa aún no se ha corregido. El hecho de no actuar, en ausencia de una explicación racional, puede suponer en sí mismo una deficiencia significativa.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de auditorías de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de una manera menos formal que en el caso de entidades de gran dimensión.

Comunicación a la dirección de deficiencias en el control interno (Ref: Apartado 10)

A19. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es el que tiene la responsabilidad y autoridad necesarias para evaluar las deficiencias en el control interno y adoptar las medidas correctoras necesarias. En el caso de deficiencias significativas, el nivel adecuado probablemente sea el presidente ejecutivo o el director financiero (o sus equivalentes), ya que también se requiere que estas cuestiones se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad. En cuanto a otras deficiencias en el control interno, el nivel adecuado puede ser la dirección operativa que participe de forma más directa en las áreas de control afectadas y tenga autoridad para adoptar las medidas correctoras adecuadas.

Comunicación a la dirección de deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartado 10(a))

A20. Determinadas deficiencias significativas identificadas en el control interno pueden poner en duda la integridad o la competencia de la dirección. Por ejemplo, puede haber evidencia de fraude o de incumplimiento intencionado de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la dirección, o se puede poner de manifiesto la incapacidad de la dirección para supervisar la preparación de estados financieros adecuados, lo cual puede poner en duda la competencia de la dirección. En consecuencia, es posible que no resulte adecuado comunicar dichas deficiencias directamente a la dirección.

A21. La NIA 250 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el modo de informar respecto de los incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias identificados o de indicios de su incumplimiento, incluido en el caso de que los propios responsables del gobierno de la entidad estén implicados en dicho incumplimiento⁹. La NIA 240 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha identificado un fraude o indicios de fraude que impliquen a la dirección¹⁰.

Comunicación a la dirección de otras deficiencias en el control interno (Ref: Apartado 10(b))

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar otras deficiencias en el control interno que, si bien no son significativas, tienen la importancia suficiente como para merecer la atención de la dirección. La determinación de estas otras deficiencias en el control interno que merecen la atención de la dirección se hará ejerciendo el juicio profesional, a la luz de las circunstancias, teniendo en cuenta la probabilidad y la posible magnitud de las incorrecciones que puedan afectar a los estados financieros como consecuencia de dichas deficiencias.

⁹ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 23-29

¹⁰ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 42

- A23. La comunicación de estas otras deficiencias en el control interno que merezcan la atención de la dirección no ha de realizarse necesariamente por escrito, sino que puede ser verbal. En los casos en los que el auditor haya discutido los hechos y las circunstancias relativas a sus hallazgos con la dirección, puede considerar que la comunicación verbal de dichas otras deficiencias a la dirección se ha realizado en el transcurso de tales discusiones. Por consiguiente, no es necesario realizar una comunicación formal posterior.
- A24. Si, en un periodo anterior, el auditor ha comunicado a la dirección deficiencias en el control interno que no sean significativas, y la dirección ha decidido no corregirlas por razones de coste o de otro tipo, no es necesario que el auditor repita la comunicación en el periodo actual. Tampoco se requiere que el auditor repita la información sobre dichas deficiencias si anteriormente ya han sido comunicadas a la dirección por otras partes, por ejemplo, por la función de auditoría interna o por las autoridades reguladoras. No obstante, puede ser adecuado que el auditor vuelva a comunicar esas otras deficiencias si ha habido un cambio en la dirección, o en el caso de que el auditor haya obtenido nueva información que modifique el conocimiento que el auditor o la dirección tenían anteriormente con respecto a dichas deficiencias. No obstante, el hecho de que la dirección no corrija esas otras deficiencias en el control interno que le fueron comunicadas con anterioridad puede convertirse en una deficiencia significativa que requiera ser comunicada a los responsables del gobierno de la entidad. La determinación de si éste es el caso la hará el auditor ejerciendo su juicio a la luz de las circunstancias.
- A25. En algunas circunstancias, los responsables del gobierno de la entidad pueden desear ser informados de los detalles de las otras deficiencias en el control interno que el auditor haya comunicado a la dirección, o que se les informe brevemente de la naturaleza de dichas otras deficiencias. El auditor, por su parte, puede considerar adecuado informar a los responsables del gobierno de la entidad de que ha comunicado estas otras deficiencias a la dirección. En cualquiera de los dos casos, el auditor puede informar verbalmente o por escrito a los responsables del gobierno de la entidad, según proceda.
- A26. La NIA 260 (Revisada) contiene consideraciones pertinentes sobre la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en su dirección¹¹.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 9-10)

- A27. Los auditores del sector público pueden tener responsabilidades adicionales de comunicar deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, de un modo y con un grado de detalle no previstos en la presente NIA, así como a terceros igualmente no previstos en la presente NIA. Por ejemplo, las deficiencias significativas pueden tener que comunicarse al Parlamento u otro órgano de gobierno. Las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones también pueden exigir que los auditores del sector público informen de las deficiencias en el control interno, con independencia de la significatividad de los posibles efectos de dichas deficiencias. Además, la legislación puede requerir que los auditores del sector público informen sobre cuestiones relacionadas con el control interno que van más allá de las deficiencias en el control interno cuya comunicación requiere esta NIA; por ejemplo, controles relacionados con el cumplimiento de disposiciones legales, reglamentarias o disposiciones contractuales o acuerdos de subvención.

Contenido de la comunicación escrita de deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartado 11)

- A28. Para explicar los posibles efectos de las deficiencias significativas, no es necesario que el auditor cuantifique dichos efectos. Las deficiencias significativas pueden agruparse a efectos de presentación de la información cuando resulte oportuno hacerlo. El auditor también puede incluir en la comunicación escrita sugerencias sobre las medidas correctoras de las deficiencias, las respuestas decididas o propuestas por la dirección, así como una declaración relativa a si el auditor ha dado algún paso para verificar si se han implementado las respuestas de la dirección.
- A29. El auditor puede considerar adecuado incluir la siguiente información como contexto adicional de la comunicación:
- Una indicación de que, si el auditor hubiera realizado procedimientos más extensos con respecto al control interno, el auditor podría haber identificado más deficiencias sobre las que informar o podría haber concluido que en realidad no era necesario informar sobre algunas de las deficiencias comunicadas.
 - Una indicación de que tal comunicación se proporciona para los fines de los responsables del gobierno de la entidad, y que puede no ser adecuada para otros fines.
- A30. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor o la dirección proporcionen una copia de la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas a las autoridades reguladoras correspondientes. Cuando éste sea el caso, en la comunicación escrita del auditor puede incluirse la identidad de dichas autoridades reguladoras.

¹¹ NIA 260 (Revisada), apartado 13

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 300
PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
La función y el momento de realización de la planificación	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Requerimientos	
Participación de miembros clave del equipo del encargo	5
Actividades preliminares del encargo	6
Actividades de planificación.....	7-11
Documentación	12
Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales	13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
La función y el momento de realización de la planificación.....	A1–A3
Participación de miembros clave del equipo del encargo	A4
Actividades preliminares del encargo	A5–A7
Actividades de planificación.....	A8-A17
Documentación	A18–A21
Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales	A22
Anexo: Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de planificar una auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente.

La función y el momento de realización de la planificación.

2. La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. Una planificación adecuada favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes: (Ref: Apartados A1–A3)
 - Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
 - Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
 - Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.
 - Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
 - Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
 - Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es planificar la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz.

Requerimientos

Participación de miembros clave del equipo del encargo

5. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participarán en la planificación de la auditoría, incluida la planificación y la participación en la discusión entre los miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A4)

Actividades preliminares del encargo

6. El auditor llevará a cabo las siguientes actividades al comienzo del encargo de auditoría actual:
 - (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 relativos a la continuidad de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría¹;
 - (b) la evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, de conformidad con la NIA 220² y
 - (c) el establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210³. (Ref: Apartados A5–A7)

Actividades de planificación

7. El auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría.
8. Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor:
 - (a) identificará las características del encargo que definen su alcance;
 - (b) determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;

¹ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 12-13

² NIA 220, apartados 9-11

³ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados 9-13

- (c) considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;
 - (d) considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo; y
 - (e) determinará la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo. (Ref: Apartados A8–A11)
9. El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:
- (a) La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315 (Revisada 2019)⁴.
 - (b) La naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330⁵.
 - (c) Otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA. (Ref: Apartados A12-A14)
10. El auditor actualizará y cambiará cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. (Ref: Apartado A15)
11. El auditor planificará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados A16–A17)

Documentación

12. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁶:
- (a) la estrategia global de auditoría;
 - (b) el plan de auditoría; y
 - (c) cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios. (Ref: Apartados A18–A21)

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales

13. El auditor realizará las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial:
- (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 relativos a la aceptación de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría⁷ y
 - (b) la comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartado A22)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La función y el momento de realización de la planificación (Ref: Apartado 2)

- A1. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo y los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría.
- A2. La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. La planificación, sin embargo, incluye la consideración del momento de realización de determinadas actividades y procedimientos de auditoría que deben finalizarse antes de la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, la planificación incluye la necesidad de considerar, antes de la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material, cuestiones como las siguientes:

⁴ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

⁵ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

⁶ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

⁷ NIA 220, apartados 12-13

- Los procedimientos analíticos que van a aplicarse como procedimientos de valoración del riesgo.
- La obtención de conocimiento general del marco normativo aplicable a la entidad y del modo en que la entidad está cumpliendo con dicho marco.
- La determinación de la importancia relativa.
- La participación de expertos.
- La aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo.

A3. El auditor puede decidir discutir elementos de la planificación con la dirección de la entidad para facilitar la realización y dirección del encargo de auditoría (por ejemplo, coordinar algunos de los procedimientos de auditoría planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría son responsabilidad del auditor. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, hay que poner atención para no comprometer la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, discutir con la dirección la naturaleza o el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede comprometer la eficacia de la auditoría, al hacer demasiado predecibles los procedimientos de auditoría.

Participación de miembros clave del equipo del encargo (Ref: Apartado 5)

A4. La participación del socio del encargo y de otros miembros clave del equipo del encargo en la planificación de la auditoría permite utilizar su experiencia y conocimientos y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación⁸.

Actividades preliminares del encargo (Ref: Apartado 6)

A5. La realización, al comienzo del encargo de auditoría actual, de las actividades preliminares del encargo detalladas en el apartado 6 facilita al auditor la identificación y la evaluación de los hechos o las circunstancias que pueden afectar negativamente a su capacidad para planificar y realizar el encargo de auditoría.

A6. La realización de estas actividades preliminares del encargo permite al auditor planificar un encargo de auditoría de forma que, por ejemplo:

- el auditor mantenga la independencia y la capacidad necesarias para realizar el encargo;
- no haya cuestiones relativas a la integridad de la dirección que puedan afectar a la disposición del auditor para continuar con el encargo;
- no se produzcan malentendidos con el cliente con respecto a los términos del encargo.

A7. La consideración por el auditor de la continuidad de los clientes y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar a lo largo de todo el encargo de auditoría, a medida que se producen condiciones y cambios en las circunstancias. La aplicación de procedimientos iniciales relativos tanto a la continuidad de los clientes como a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo de auditoría actual requiere que se hayan completado antes de realizar otras actividades significativas del encargo de auditoría actual. Con respecto a encargos de auditoría recurrentes, dichos procedimientos iniciales a menudo se producen poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior.

Actividades de planificación

La estrategia global de auditoría (Ref: Apartados 7-8)

A8. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría facilita al auditor la determinación después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo, de cuestiones como las siguientes:

- los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas, tales como la asignación de miembros del equipo con la adecuada experiencia para las áreas de riesgo elevado o la intervención de expertos en cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas, tal como el número de miembros del equipo asignados a la observación del recuento de existencias en centros de trabajo que resulten materiales, la extensión de la revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado;
- cuándo van a emplearse dichos recursos; como, en una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave; y

⁸ La NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17 y 18, establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre la discusión del equipo del encargo sobre la exposición a incorrecciones materiales de los estados financieros de la entidad. La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 16, proporciona orientaciones sobre el énfasis puesto durante esta discusión en la exposición de los estados financieros de la entidad a una incorrección material debida a fraude.

- el modo en que se gestionan, dirigen y supervisan dichos recursos; por ejemplo, el momento en que se espera que se celebren las reuniones informativas y de conclusiones del equipo, la forma prevista de las revisiones del socio y del gerente del encargo (dentro o fuera de la entidad), y si se van a llevar a cabo revisiones de control de calidad del encargo.

A9. En el anexo se enumeran ejemplos de aspectos a tener en cuenta al establecer la estrategia global de auditoría.

A10. Una vez establecida la estrategia global de auditoría, se puede desarrollar un plan de auditoría para tratar las diversas cuestiones identificadas en dicha estrategia, teniendo en cuenta la necesidad de alcanzar los objetivos de la auditoría mediante la utilización eficiente de los recursos del auditor. El establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría detallado no son procesos necesariamente diferenciados o secuenciales, sino que están estrechamente interrelacionados, debido a que los cambios en uno pueden dar lugar a cambios consiguientes en el otro.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A11. En el caso de auditorías de entidades de pequeña dimensión, un equipo del encargo muy pequeño puede realizar toda la auditoría. En muchas auditorías de este tipo de entidades interviene el socio del encargo (que puede ser un profesional ejerciente individual) con un miembro del equipo del encargo (o sin ninguno). Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. El establecimiento de la estrategia global de auditoría, en el caso de la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, no tiene que ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo; varía de acuerdo con la dimensión de la entidad, la complejidad de la auditoría y la dimensión del equipo del encargo. Por ejemplo, un breve memorando preparado al finalizar la auditoría anterior, basado en una revisión de los papeles de trabajo y que destaque las cuestiones identificadas en la auditoría recién finalizada, actualizado mediante discusiones con el propietario-gerente, puede servir como estrategia de auditoría documentada para el encargo de auditoría actual si cubre las cuestiones que se señalan en el apartado 8.

El plan de auditoría (Ref: Apartado 9)

A12. El plan de auditoría es más detallado que la estrategia global de auditoría en la medida en que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicar los miembros del equipo del encargo. La planificación de estos procedimientos tiene lugar en el transcurso de la auditoría, a medida que se desarrolla el plan de auditoría para el encargo. Por ejemplo, la planificación de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor tiene lugar al inicio de la auditoría. Sin embargo, la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores específicos depende del resultado de los procedimientos de valoración del riesgo. Adicionalmente, el auditor puede comenzar la ejecución de procedimientos de auditoría posteriores relativos a determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, antes de planificar todos los demás procedimientos de auditoría posteriores.

A13. La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo y los procedimientos de auditoría posteriores en su relación con la información a revelar es importante, teniendo en cuenta tanto la amplia gama de información como el grado de detalle que puede abarcar esa información a revelar. Además, cierta información a revelar puede contener información que no se obtiene del mayor ni de los auxiliares, lo que puede también afectar a los riesgos valorados y a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para tratarlos.

A14. La consideración de la información a revelar en los momentos iniciales de la auditoría también facilita al auditor prestar la debida atención y planificar el tiempo adecuado para hacer frente a la información a revelar del mismo modo que a los tipos de transacciones, hechos y saldos contables. La consideración en los momentos iniciales también puede ayudar al auditor a determinar los efectos en la auditoría de:

- información a revelar significativa nueva o revisada como resultado de cambios en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad (por ejemplo, un cambio en la identificación de segmentos requerida y la información por segmentos como consecuencia de una combinación de negocios significativa);
- nueva información a revelar significativa o revisada debida a cambios en el marco de información financiera aplicable;
- la necesidad de que intervenga un experto del auditor para ayudar en los procedimientos de auditoría relacionados con determinada información a revelar (por ejemplo, información a revelar relacionada con pensiones u otros beneficios por jubilación) y
- cuestiones relacionadas con información a revelar que el auditor puede desear discutir con los responsables del gobierno de la entidad⁹.

Cambios en las decisiones de planificación en el transcurso de la auditoría (Ref: Apartado 10)

A15. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de

⁹ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado A13

auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. Esto puede ocurrir cuando el auditor obtiene información que difiere de modo significativo de la información disponible al planificar los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida mediante la aplicación de procedimientos sustantivos puede contradecir la evidencia de auditoría obtenida mediante pruebas de controles.

Dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 11)

A16. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo varían en función de numerosos factores, entre otros:

- La dimensión y la complejidad de la entidad.
- El área de auditoría.
- Los riesgos valorados de incorrección material (por ejemplo, un aumento del riesgo valorado de incorrección material para un área determinada de la auditoría normalmente requiere el correspondiente aumento de la extensión y del tiempo de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo).
- La capacidad y la competencia de cada miembro del equipo que realiza el trabajo de auditoría.

La NIA 220 contiene orientaciones adicionales sobre la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría¹⁰.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A17. Si el socio del encargo realiza toda la auditoría, no se plantean cuestiones relativas a la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo o a la revisión de su trabajo. En estos casos, el socio del encargo, al haber realizado personalmente todos los aspectos del trabajo, conocerá todas las cuestiones que resulten materiales. Formarse una opinión objetiva sobre la adecuación de los juicios realizados en el transcurso de la auditoría puede presentar problemas prácticos cuando es la misma persona la que realiza toda la auditoría. Si concurren aspectos complejos o inusuales y la auditoría la realiza un profesional ejerciente individual, es aconsejable consultar a otros auditores experimentados o a la organización profesional del auditor.

Documentación (Ref: Apartado 12)

A18. La documentación de la estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave consideradas necesarias para planificar adecuadamente la auditoría y para comunicar las cuestiones significativas al equipo del encargo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia global de auditoría mediante un memorando que contenga las decisiones clave relacionadas con el alcance global, el momento de realización y ejecución de la auditoría.

A19. La documentación del plan de auditoría es un registro de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo planificados, así como de los procedimientos de auditoría posteriores relativos a las afirmaciones en respuesta a los riesgos valorados. Asimismo, sirve como registro de la correcta planificación de los procedimientos de auditoría que puede revisarse y aprobarse antes de su ejecución. El auditor puede utilizar programas de auditoría estándar o listados de comprobaciones de finalización de auditoría adaptados según sea necesario para reflejar las circunstancias concretas del encargo.

A20. Un registro de los cambios significativos en la estrategia global de auditoría y en el plan de auditoría, y de los consiguientes cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría planificados, explica el motivo por el que se hicieron dichos cambios significativos, así como la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría finalmente adoptados para la auditoría. También refleja la respuesta adecuada a los cambios significativos que hayan ocurrido durante la realización de la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A21. Como se indica en el apartado A11, un memorando breve y adecuado puede servir de estrategia documentada para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión. Por lo que respecta al plan de auditoría, los programas de auditoría estándar o los listados de comprobaciones (véase apartado A19) que se elaboran sobre la hipótesis de un número reducido de controles¹¹, lo que es probable en una entidad de pequeña dimensión, pueden utilizarse siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las valoraciones del riesgo por parte del auditor.

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales (Ref: Apartado 13)

A22. El propósito y el objetivo de la planificación de la auditoría son los mismos, tanto si la auditoría es un encargo inicial como si es un encargo recurrente. Sin embargo, para un encargo de auditoría inicial el auditor puede necesitar ampliar las actividades de

¹⁰ NIA 220, apartados 15-17

¹¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)

planificación, ya que normalmente no tendrá la experiencia previa con la entidad que se considere en la planificación de encargos recurrentes. Para un encargo de auditoría inicial, entre las cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría están las siguientes:

- Los acuerdos a alcanzar con el auditor predecesor para, por ejemplo, revisar sus papeles de trabajo, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.
- Cualquier aspecto importante (incluida la aplicación de principios contables o de normas de auditoría e información financiera) discutido con la dirección en relación con la selección inicial como auditor, la comunicación de estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad y el modo en que estas cuestiones afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- Los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura¹².
- Otros procedimientos requeridos por el sistema de control de calidad de la firma de auditoría para encargos de auditoría iniciales (por ejemplo, dicho sistema de control de calidad puede requerir la participación de otro socio o de otra persona de categoría superior para revisar la estrategia global de auditoría antes de iniciar procedimientos de auditoría significativos, o para revisar los informes antes de su emisión).

¹² NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*

Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría

Este anexo proporciona ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar al establecer la estrategia global de auditoría. Muchas de estas cuestiones también influirán en su plan de auditoría detallado. Los ejemplos que se ofrecen abarcan un amplio espectro de cuestiones aplicables a numerosos encargos. Aunque algunas de las cuestiones mencionadas a continuación pueden ser requeridas por otras NIA, no todas ellas son aplicables a todos los encargos de auditoría, y además la lista no es necesariamente exhaustiva.

Características del encargo

- El marco de información financiera de acuerdo con el cual se ha preparado la información financiera sujeta a auditoría, incluida la necesaria conciliación con otros marcos de información financiera.
- Requerimientos de información financiera específicos del sector, tales como informes exigidos por las autoridades reguladoras del sector.
- La amplitud prevista de la auditoría, incluidos, el número y los centros de trabajo de los componentes que van a incluirse.
- La naturaleza de las relaciones de control entre una sociedad dominante y sus componentes que determinan el modo en que debe consolidar el grupo.
- La medida en que los componentes son auditados por otros auditores.
- La naturaleza de los segmentos de negocio a auditar, incluida la necesidad de conocimientos especializados.
- La moneda de presentación de la información financiera, incluida la necesaria conversión monetaria de la información financiera auditada.
- La necesidad de una auditoría de los estados financieros individuales, exigida por Ley, además de la auditoría a efectos de consolidación.
- Si la entidad dispone de una función de auditoría interna y, en su caso, si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización, para los fines de la auditoría.
- La utilización por la entidad de organizaciones de servicios y el modo en que el auditor puede obtener evidencia relativa al diseño o funcionamiento de los controles realizados por aquellas.
- La utilización prevista de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores; por ejemplo, la evidencia relacionada con procedimientos de valoración del riesgo y pruebas de controles.
- El efecto de las tecnologías de la información en los procedimientos de auditoría, incluida la disponibilidad de datos y la utilización prevista de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- La coordinación de la amplitud y del momento de realización previstos del trabajo de auditoría con cualquier revisión de información financiera intermedia, así como el efecto de la información obtenida en dichas revisiones sobre la auditoría.
- La disponibilidad de personal y de datos del cliente.

Objetivos de información, momento de realización de la auditoría y naturaleza de las comunicaciones

- El calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales.
- La organización de reuniones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad para discutir la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo de auditoría.
- La discusión con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre el tipo y el momento previstos para la emisión de los informes, así como de otras comunicaciones, ya sean escritas o verbales, incluidos tanto el informe de auditoría, como las cartas de comentarios a la dirección y las comunicaciones a los responsables del gobierno de la entidad.
- La discusión con la dirección relativa a las comunicaciones previstas con respecto a la situación del trabajo de auditoría en el transcurso del encargo.
- Comunicación con auditores de componentes sobre los tipos de informes previstos y su fecha de emisión y sobre otras comunicaciones relacionadas con la auditoría de componentes.
- La naturaleza y el momento previstos para realizar las comunicaciones entre miembros del equipo del encargo, incluidos la naturaleza y el momento de realización de las reuniones del equipo, así como el momento de realización de la revisión del trabajo

realizado.

- Si hay alguna otra comunicación prevista con terceros, incluidas las responsabilidades de información legales o contractuales que puedan surgir de la auditoría.

Factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la NIA 320¹³ y, cuando proceda:
 - La determinación de la importancia relativa para los componentes y su comunicación a los auditores de componentes, de conformidad con la NIA 600¹⁴.
 - La identificación preliminar de los componentes significativos y de los tipos de transacciones, de los saldos contables y de la información a revelar materiales.
- La identificación preliminar de áreas en las que puede haber un riesgo mayor de incorrección material.
- El impacto del riesgo valorado de incorrección material con relación a los estados financieros a nivel global, la dirección, la supervisión y la revisión.
- El modo en que el auditor resalta ante los miembros del equipo del encargo la necesidad de mantener una mentalidad inquisitiva y de aplicar el escepticismo profesional al reunir y evaluar la evidencia de auditoría.
- Los resultados de las auditorías anteriores que evaluaron la eficacia operativa del control interno, incluida la naturaleza de las deficiencias identificadas y las medidas adoptadas para tratarlas.
- Las discusiones sobre cuestiones que pueden afectar a la auditoría con el personal de la firma responsable de prestar otros servicios para la entidad.
- La evidencia del compromiso de la dirección con el diseño, la implementación y el mantenimiento de un control interno sólido, incluida la evidencia de una documentación adecuada de dicho control interno.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable, tales como cambios en normas contables, que pueden conllevar información a revelar significativa nueva o revisada.
- El volumen de las transacciones, que puede determinar si resulta más eficiente para el auditor confiar en el control interno.
- La importancia concedida al control interno en toda la entidad para el buen funcionamiento del negocio.
- El proceso o procesos utilizados por la dirección para identificar y preparar la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable, así como la información a revelar que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares.
- Los cambios significativos que afecten a la entidad, incluidos los cambios en las tecnologías de la información y en los procesos de negocio, los cambios de miembros clave de la dirección y las adquisiciones, fusiones y desinversiones.
- Los cambios significativos en el sector, tales como cambios en su regulación, así como nuevos requerimientos de información.
- Otros cambios pertinentes significativos, como los cambios en el entorno legal que afecten a la entidad.

Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos

- La selección del equipo del encargo (incluido, si fuera necesario, el revisor de control de calidad del encargo) y la asignación del trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluida la asignación de miembros del equipo con la experiencia adecuada a las áreas en las que puede haber mayores riesgos de incorrección material.
- La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.

¹³ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

¹⁴ NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartados 21-23 y 40(c)

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA 2019)

IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2021)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Conceptos clave en esta NIA	2 -8
Graduación.....	9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	13-18
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.....	19-27
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	28-37
Documentación	38
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones.....	A1–A10
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A11–A47
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.....	A48–A183
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	A184–A236
Documentación	A237–A241
Anexo 1: Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio	
Anexo 2: Conocimiento de los factores de riesgo inherente	
Anexo 3: Conocimiento del sistema de control interno de la entidad	
Anexo 4: Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad	
Anexo 5: Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)	
Anexo 6: Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Conceptos clave en esta NIA

2. La NIA 200 trata de los objetivos globales del auditor en la ejecución de una auditoría de estados financieros¹, incluida la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo². El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección³. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con⁴: los estados financieros en su conjunto; y las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.
3. La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría y que planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales⁵.
4. Los riesgos en los estados financieros se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes, el riesgo inherente y el riesgo de control:
 - El riesgo inherente se describe como la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
 - El riesgo de control se describe como el riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por los controles de la entidad.
5. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁶. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, esta NIA exige una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control. El grado en que varía el riesgo inherente se denomina en esta NIA “espectro de riesgo inherente”.
6. Los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude. Aunque ambos se tratan en esta NIA, la significatividad del fraude es tal que la NIA 240⁷ incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debida a fraude.
7. El proceso de identificación y valoración de los riesgos por el auditor es iterativo y dinámico. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno son interdependientes con conceptos incluidos en los requerimientos de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En la obtención de conocimiento requerida por esta NIA se pueden desarrollar expectativas iniciales de riesgos, las cuales pueden ser afinadas a medida que el auditor progresa en el proceso de identificación y valoración de riesgos. Además, esta NIA y la NIA 330 requieren que el auditor revise las valoraciones de riesgo, y modifique las respuestas globales posteriores y los procedimientos posteriores de auditoría, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330, o en caso de obtener nueva información.
8. La NIA 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros⁸. La NIA 330 explica asimismo que el conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y a sus respuestas

¹ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

² NIA 200, apartado 17

³ NIA 200, apartado 13(c)

⁴ NIA 200, apartado A37

⁵ NIA 200, apartados 15-16

⁶ NIA 200, apartado A46 y NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 6

⁷ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

⁸ NIA 330, apartado 5

globales. La NIA 330 también requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos⁹.

Graduación

9. La NIA 200 establece que algunas NIA incluyen consideraciones de graduación que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas¹⁰. Esta NIA se dirige a todas las entidades independientemente de su dimensión o complejidad y la guía de aplicación incorpora, en consecuencia, consideraciones específicas tanto para entidades menos complejas como para entidades más complejas, según proceda. Aunque la dimensión de una entidad puede ser indicativa de su complejidad, algunas entidades de pequeña dimensión pueden ser complejas y algunas entidades de mayor dimensión pueden ser menos complejas.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2021.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) *Afirmaciones* – Manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. (Ref: Apartado A1)
 - (b) *Riesgo de negocio* – Riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.
 - (c) *Controles* – Políticas o procedimientos que establece una entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. En este contexto: (Ref: Apartados A2–A5)
 - (i) Las políticas son declaraciones de lo que se debería o no se debería hacer dentro de la entidad para llevar a cabo el control. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.
 - (ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.
 - (d) *Controles generales de las tecnologías de la información (TI)* – Controles de los procesos de TI de la entidad que apoyan el funcionamiento continuo apropiado del entorno de TI, incluido el funcionamiento continuo efectivo de los controles de procesamiento de la información y la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de la información) en el sistema de información de la entidad. Véase también la definición de *entorno de TI*.
 - (e) *Controles del procesamiento de la información* – Controles relacionados con el procesamiento de la información en aplicaciones de TI o procesamientos manuales de la información en el sistema de información de la entidad que responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). (Ref: Apartado A6)
 - (f) *Factores de riesgo inherente* – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude¹¹ en la medida en la que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartados A7–A8)

⁹ NIA 330, apartado 6

¹⁰ NIA 200, apartado A69

¹¹ NIA 240, apartados A24–A27

- (g) *Entorno de las TI* – Las aplicaciones de TI y la infraestructura que da soporte a las TI, así como los procesos y el personal involucrado en esos procesos que una entidad utiliza para respaldar las operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio. A los efectos de esta NIA:
 - (i) Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas que se utiliza para el inicio, procesamiento, registro e información de transacciones o información. Las aplicaciones de TI incluyen almacenes de datos y generadores de informes.
 - (ii) La infraestructura de TI comprende la red, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.
 - (iii) Los procesos de TI son los procesos de la entidad para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, así como para la gestión de las operaciones de TI.
- (h) *Afirmaciones relevantes* – Una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes (es decir, el riesgo inherente). (Ref: Apartado A9)
 - (i) *Riesgos derivados de la utilización de TI* – Exposición de los controles de procesamiento de la información a un diseño o un funcionamiento ineficaces, o riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y demás información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño o a un funcionamiento ineficaz de los procesos de TI de la entidad (véase entorno de TI).
 - (j) *Procedimientos de valoración del riesgo* – Procedimientos de auditoría diseñados y aplicados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.
 - (k) *Tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos* – Un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar para el que existen una o varias afirmaciones significativas.
 - (l) *Riesgo significativo* – Un riesgo identificado de incorrección material. (Ref: Apartado A10)
 - (i) para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y a la magnitud de la incorrección potencial si existe; o
 - (ii) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA¹².
 - (m) *Sistema de control interno* – El sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. A los efectos de las NIA, el sistema de control interno comprende cinco componentes interrelacionados:
 - (i) el entorno de control;
 - (ii) el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
 - (iii) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno;
 - (iv) el sistema de información y comunicación y
 - (v) las actividades de control.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

- 13. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para: (Ref: Apartados A11–A18)
 - (a) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones contenidas en estos; y
 - (b) el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de

¹² NIA 240, apartado 27 y NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 18

evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartado A14)

14. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes: (Ref: Apartados A19–A21)
- (a) Indagaciones ante la dirección y ante otras personas apropiadas de la entidad, incluidas personas de la función de auditoría interna (en caso de que exista esta función). (Ref: Apartados A22–A26)
 - (b) Procedimientos analíticos. (Ref: Apartados A27–A31)
 - (c) Observación e inspección. (Ref: Apartados A32–A36)

Información procedente de otras fuentes

15. En la obtención de evidencia de conformidad con el apartado 13, el auditor tendrá en cuenta la información procedente de: (Ref: Apartados A37–A38)
- (a) los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o del encargo de auditoría y,
 - (b) en su caso, otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad.
16. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, evaluará si esa información aún es relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual. (Ref: Apartados A39–A41)

Discusión por el equipo del encargo

17. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo discutirán la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material. (Ref: Apartados A42–A47)
18. Cuando algunos miembros del equipo del encargo no participen en la discusión por el equipo del encargo, el socio del encargo determinará qué cuestiones se les debe comunicar.

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A48–A49)

Conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados A50–A55)

19. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo para obtener conocimiento de:
- (a) los siguientes aspectos de la entidad y su entorno:
 - (i) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI; (Ref: Apartados A56–A67)
 - (ii) factores sectoriales, normativos y otros factores externos; (Ref: Apartados A68–A73) y
 - (iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente, para valorar el resultado de la entidad; (Ref: Apartados A74–A81)
 - (b) el marco de información financiera aplicable, así como las políticas contables de la entidad y los motivos de cualquier cambio en estas; (Ref Apartados A82–A84) y
 - (c) el modo y el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable sobre la base del conocimiento adquirido en (a) y (b). (Ref: Apartados A85–A89)
20. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable.

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A90– A95)

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A96–A98)

Entorno de control

21. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo mediante: (Ref: Apartados A99–A100)	
<p>(a) el conocimiento del conjunto de controles, procesos y estructuras que tratan: (Ref: Apartados A101–A102)</p> <p>(i) el modo en que la dirección ejerce las responsabilidades de supervisión, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos;</p> <p>(ii) la independencia de los responsables del gobierno de la entidad y su supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando estos sean distintos de la dirección;</p> <p>(iii) la asignación de autoridad y responsabilidad en la entidad;</p> <p>(iv) el modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes; y</p> <p>(v) el modo en que la entidad exige responsabilidades por la consecución de los objetivos del sistema de control interno a las personas que han de responder de ello;</p>	<p>y</p> <p>(b) la evaluación de si: (Ref: Apartados A103–A108)</p> <p>(i) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético;</p> <p>(ii) el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de esta; y</p> <p>(iii) las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.</p>

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

22. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de:	
<p>(a) el conocimiento del proceso de la entidad para: (Ref: Apartados A109–A110)</p> <p>(i) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera; (Ref: Apartado A62)</p> <p>(ii) la evaluación de la significatividad de dichos riesgos, incluida la probabilidad de ocurrencia y</p> <p>(iii) la respuesta a dichos riesgos;</p>	<p>y</p> <p>(b) la evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A111–A113)</p>

23. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado:

- (a) determinará si por su naturaleza era de esperar que cualquiera de dichos riesgos hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad y, en su caso, obtendrá conocimiento del motivo por el que el proceso de valoración del riesgo por la entidad no identificó esos riesgos de incorrección material; y
- (b) considerará las implicaciones para la evaluación por el auditor del apartado 22(b).

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

24. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartados A114–A115)

<p>(a) el conocimiento de los aspectos del proceso de la entidad que tratan de:</p> <p>(i) las evaluaciones continuas e individuales para el seguimiento de la eficacia de los controles y la identificación y corrección de las deficiencias de control identificadas; (Ref: Apartados A116–A117) y</p> <p>(ii) en su caso, la función de auditoría interna de la entidad, incluida su naturaleza, responsabilidades y actividades; (Ref: Apartado A118)</p> <p>(b) el conocimiento de las fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, y los fundamentos de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para esa finalidad; (Ref: Apartados A119–A120)</p>	<p>y</p> <p>(c) la evaluación de si el proceso de seguimiento del sistema de control interno de la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A121–A122)</p>
---	--

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartados A123–A130)

Sistema de información y comunicación

<p>25. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartado A131)</p>

<p>(a) el conocimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas que definen, para los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar: (Ref: Apartados A132–A143)</p> <p>(i) el modo en que la información fluye por el sistema de información de la entidad, incluido el modo en que:</p> <p>a. las transacciones se inician y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige si es necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y</p> <p>b. la información sobre los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros;</p> <p>(ii) los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información en el sistema de información;</p> <p>(iii) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y</p> <p>(iv) los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI, relevantes para los apartados (a)(i) a (a)(iii) anteriores;</p> <p>(b) el conocimiento del modo en que la entidad comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros y las correspondientes responsabilidades de información en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno: (Ref: Apartados A144–A145)</p> <p>(i) a personas dentro de la entidad, incluido el modo en que se comunican las funciones y responsabilidades relacionadas con la información financiera;</p> <p>(ii) a la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y</p> <p>(iii) con terceros, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras;</p>	<p>y</p> <p>(c) la evaluación de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustentan adecuadamente la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A146)</p>
--	--

Actividades de control

<p>26. El auditor obtendrá conocimiento del componente de actividades de control mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, a través de: (Ref: Apartados A147–A157)</p>

<p>(a) la identificación, en el componente de actividades de control, de controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones como sigue:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) controles que responden a un riesgo que se considera riesgo significativo; (Ref: Apartados A158–A159) (ii) controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales; (Ref: Apartados A160–A161) (iii) controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar el auditor en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, que incluirán controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y (Ref: Apartados A162–A164) (iv) otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir con los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional; (Ref: Apartado A165) <p>(b) la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI basándose en los controles identificados en (a); (Ref: Apartados A166–A172)</p> <p>(c) para dichas aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI identificados en (b), la identificación de: (Ref: Apartados A173–A174)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) los riesgos derivados de la utilización de TI; y (ii) los controles generales de TI de la entidad que responden directamente a dichos riesgos; 	<p>y</p> <p>(d) para cada uno de los controles identificados en los apartados (a) o (c)(ii): (Ref: Apartados A175–A181)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para responder al riesgo de incorrección material en las afirmaciones o si está diseñado eficazmente para sustentar el funcionamiento de otros controles; y (ii) la determinación de si el control ha sido implementado aplicando procedimientos además de indagar ante el personal de la entidad.
---	--

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad

27. Basándose en su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor determinará si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ref: Apartados A182–A183)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados A184–A185)

Identificación de los riesgos de incorrección material

28. El auditor identificará los riesgos de incorrección material y determinará si existen: (Ref: Apartados A186–A192)

- (a) en los estados financieros (Ref: Apartados A193–A200) o

- (b) en las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartado A201)

29. El auditor determinará las afirmaciones relevantes y los correspondientes tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartados A202–A204)

Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

30. Para los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros, el auditor valorará los riesgos y: (Ref: Apartados A193–A200)

- (a) determinará si dichos riesgos afectan a la valoración de riesgos en las afirmaciones y
- (b) evaluará la naturaleza y extensión de su efecto generalizado sobre los estados financieros.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados A205–A217)

31. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, el auditor valorará el riesgo inherente valorando la probabilidad de ocurrencia y la magnitud de la incorrección. Al hacerlo, el auditor tendrá en cuenta el modo y el grado en que:

- (a) los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección; y
- (b) los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A215–A216)

32. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material valorados es un riesgo significativo. (Ref: Apartados A218–A221)

33. El auditor determinará si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a alguno de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A222–A225)

Valoración del riesgo de control

34. Si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, deberá valorar el riesgo de control. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, su valoración del riesgo de control deberá ser tal que la valoración del riesgo de incorrección material sea la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref: Apartados A226–A229)

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

35. El auditor evaluará si la evidencia obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En caso contrario, el auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener evidencia de auditoría que proporcione dicha base adecuada. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección. (Ref: Apartados A230–A232)

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales

36. En el caso de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar materiales que no se han considerado tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, el auditor evaluará si su determinación continúa siendo adecuada. (Ref: Apartados A233–A235)

Revisión de la valoración del riesgo

37. Si el auditor obtiene nueva información que es incongruente con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la identificación o las valoraciones de los riesgos de incorrección material, el auditor revisará la identificación o la valoración. (Ref: Apartado A236)

Documentación

38. El auditor incluirá en la documentación de auditoría¹³: (Ref: Apartados A237–A241)

¹³ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6–A7

- (a) los resultados de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, así como las decisiones significativas que se tomaron;
- (b) los elementos clave del conocimiento del auditor de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24 y 25; las fuentes de información de las que el auditor obtuvo ese conocimiento y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;
- (c) la evaluación del diseño de los controles identificados y la determinación de si dichos controles han sido implementados, de conformidad con los requerimientos del apartado 26; y
- (d) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones identificados y valorados, incluidos los riesgos significativos y los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y el fundamento de los juicios significativos aplicados.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones (Ref: Apartado 12)

Afirmaciones (Ref: Apartado 12(a))

A1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material, los auditores utilizan categorías de afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Algunos ejemplos de esas categorías de afirmaciones se describen en el apartado A190. Las afirmaciones son distintas de las manifestaciones escritas requeridas por la NIA 580¹⁴ para confirmar determinadas cuestiones o sustentar otra evidencia de auditoría.

Controles (Ref: Apartado 12(c))

- A2. Los controles están integrados en los componentes del sistema de control interno de la entidad.
- A3. Las políticas son implementadas a través de las actuaciones del personal dentro de la entidad o a través de restricciones que impiden al personal llevar a cabo actuaciones que entrarían en conflicto con esas políticas.
- A4. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante documentación formal u otra comunicación de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la entidad. Los procedimientos se pueden aplicar mediante actuaciones permitidas por las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad o por otros aspectos de su entorno de TI.
- A5. Los controles pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos.

Controles de procesamiento de la información (Ref: Apartado 12(e))

A6. Los riesgos para la integridad de la información se originan por la susceptibilidad a una implementación ineficaz de las políticas de información de la entidad, que son políticas que definen los flujos de información, los registros y los procesos de información del sistema de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información son procedimientos que sustentan la implementación eficaz de las políticas de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información pueden estar automatizados (es decir, incorporados en las aplicaciones de TI) o ser manuales (por ejemplo, controles de entrada o salida) y pueden depender de otros controles, incluidos otros controles de procesamiento de la información o en controles generales de TI.

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 12(f))

El Anexo 2 contiene consideraciones adicionales relativas a la obtención de conocimiento de los factores de riesgo inherente.
--

- A7. Los factores de riesgo inherente pueden ser cualitativos o cuantitativos y afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. Los factores de riesgo inherente cualitativos relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable incluyen:
 - complejidad;
 - subjetividad;
 - cambio;

¹⁴ NIA 580, *Manifestaciones escritas*

- incertidumbre o
- susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente.

A8. Otros factores de riesgo inherente, que afectan a la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o revelación de información a incorrección pueden incluir:

- la significatividad cuantitativa o cualitativa del tipo de transacción, del saldo contable o de la información a revelar;
- el volumen o la falta de uniformidad en la composición de los elementos que deben ser procesados a través del tipo de transacción o saldo contable, o reflejado en la información a revelar.

Afirmaciones relevantes (Ref: Apartado 12(h))

A9. Un riesgo de incorrección material puede estar relacionado con más de una afirmación, en cuyo caso, todas las afirmaciones con las que se relaciona dicho riesgo son afirmaciones relevantes. Si una afirmación no tiene un riesgo identificado de incorrección material, no se trata de una afirmación relevante.

Riesgo significativo (Ref: Apartado 12(l))

A10. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión y el auditor la juzga en el contexto en la que se está considerando. Para el riesgo inherente, la significatividad se puede considerar en el contexto de cómo y en qué grado los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se utilice para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude¹⁵. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)¹⁶ en relación con las estimaciones contables;
- NIA 550 en referencia con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada)¹⁷ en relación con la empresa en funcionamiento y
- NIA 600¹⁸ en relación con los estados financieros de grupos.

A12. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y ayuda al auditor a estar alerta a evidencia de auditoría que no esté sesgada hacia la corroboración de la existencia de riesgos o que pueda ser contradictoria a la existencia de riesgos. El escepticismo profesional es una actitud aplicada por el auditor en la formulación de juicios profesionales que, a continuación, proporciona una base para sus actuaciones. El auditor aplica el juicio profesional para determinar cuándo tiene evidencia de auditoría que proporciona un fundamento adecuado para la valoración del riesgo.

A13. La aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede incluir:

- cuestionar información contradictoria y la fiabilidad de los documentos;
- considerar las respuestas a indagaciones, así como otra información, obtenidas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- prestar una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posible incorrección debida a fraude o error; y
- considerar si la evidencia de auditoría obtenida sustenta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

¹⁵ NIA 240, apartados 12-27

¹⁶ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

¹⁷ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

¹⁸ NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

Por qué es importante obtener evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo (Ref: Apartado 13)

A14. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de un modo libre de sesgo puede ayudar al auditor en la identificación de información potencialmente contradictoria, lo cual le puede ayudar en la aplicación de escepticismo profesional al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

Fuentes de evidencia de auditoría (Ref: Apartado 13)

A15. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría. Algunas fuentes de información para procedimientos de valoración del riesgo, además de la información procedente de otras fuentes¹⁹, pueden incluir:

- Interacciones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otro personal clave de la entidad, como los auditores internos.
- Algunos terceros como autoridades reguladoras, obtenida tanto directa como indirectamente.
- Información a disposición del público acerca de la entidad, por ejemplo, notas de prensa emitidas por la entidad, documentación para analistas o reuniones de grupos de inversores, informes de analistas o información sobre actividades comerciales.

Independientemente de la fuente de información, el auditor considera la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría de conformidad con la NIA 500²⁰.

Graduación (Ref: Apartado 13)

A16. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo varían en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad (por ejemplo, el grado de formalización de sus políticas y procedimientos, así como de sus procesos y sistemas). El auditor aplica su juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo que debe aplicar para cumplir los requerimientos de esta NIA.

A17. Aunque el grado de formalización de las políticas y procedimientos, así como de los procesos y sistemas de una entidad pueden variar, se requiere que el auditor obtenga el conocimiento de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24, 25 y 26.

Ejemplos:

Algunas entidades, incluidas las entidades menos complejas y, en especial, las entidades dirigidas por el propietario, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados (por ejemplo, un proceso de valoración del riesgo o un proceso para el seguimiento del sistema de control interno) o pueden haber establecido procesos o sistemas con una documentación limitada o una falta de congruencia en el modo en que se realizan. Cuando dichos sistemas y procesos no están formalizados, el auditor puede todavía aplicar procedimientos de valoración del riesgo mediante la observación e indagación.

Se espera que otras entidades, habitualmente entidades más complejas, tengan políticas y procedimientos más formales y documentados. El auditor puede utilizar dicha documentación para la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo.

A18. Es posible que la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo a aplicar la primera vez que se realiza un encargo sea más extensa que los procedimientos para un encargo recurrente. En periodos subsiguientes, el auditor se puede centrar en cambios que han ocurrido desde el periodo anterior.

Tipos de procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 14)

A19. La NIA 500²¹ explica los tipos de procedimientos de auditoría que se pueden aplicar para la obtención de evidencia de auditoría de procedimientos de valoración del riesgo y de procedimientos posteriores de auditoría. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos²² determinados. El auditor puede aplicar procedimientos sustantivos o pruebas de controles, de conformidad con la NIA 330, junto con procedimientos de

¹⁹ Véanse los apartados A37 y A38.

²⁰ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 7

²¹ NIA 500, apartados A14–A17 y A21–A25

²² NIA 500, apartado A12

valoración del riesgo cuando resulte eficiente hacerlo. Es posible que la evidencia de auditoría que sustenta la identificación y valoración de riesgos de incorrección material sustente asimismo la detección de incorrecciones materiales en las afirmaciones o la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

A20. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 14 para la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (véanse los apartados 19-26), no se requiere que el auditor aplique todos ellos para cada aspecto de dicho conocimiento. Se pueden aplicar otros procedimientos cuando la información que se va a obtener pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Algunos ejemplos de esos procedimientos pueden incluir la realización de indagaciones ante los asesores jurídicos externos o los supervisores externos o ante los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.

Herramientas y técnicas automatizadas (Ref: Apartado 14)

A21. Mediante la utilización de herramientas y técnicas automatizadas, el auditor puede aplicar procedimientos de valoración del riesgo a un gran volumen de datos (del mayor, de los libros auxiliares o de otros datos operacionales) incluidos procedimientos de análisis, recálculos, reejecución o conciliaciones.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 14(a))

Por qué se realizan indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad

A22. La información obtenida por el auditor para sustentar unas bases adecuadas para la identificación y valoración de riesgos y el diseño de procedimientos posteriores de auditoría se puede obtener mediante indagaciones ante la dirección y ante los responsables de la información financiera de la entidad.

A23. Las indagaciones ante la dirección y los responsables de la información financiera y ante las personas adecuadas de la entidad y otros empleados con diferentes niveles de autoridad pueden facilitar al auditor perspectivas diferentes cuando identifica y valora riesgos de incorrección material.

Ejemplos:

- Las indagaciones dirigidas a los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a conocer la extensión de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de los estados financieros por la dirección. La NIA 260 (Revisada)²³ subraya la importancia de una comunicación recíproca eficaz que ayude al auditor en la obtención de información de los responsables del gobierno de la entidad a este respecto.
- Las indagaciones ante empleados responsables de la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las indagaciones dirigidas a los asesores jurídicos internos pueden proporcionar información acerca de cuestiones tales como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.
- Las indagaciones dirigidas al personal de los departamentos comerciales o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias comerciales de la entidad, tendencias de las ventas, o acuerdos contractuales con los clientes.
- Las indagaciones dirigidas a la función de gestión del riesgo (o ante los que desempeñan esa función) pueden proporcionar información acerca de los riesgos operativos y normativos que pueden afectar a la información financiera.
- Las indagaciones dirigidas al personal de TI pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con la TI.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. Al indagar ante las personas que pueden tener información que probablemente ayude en la identificación de riesgos de incorrección material, los auditores de entidades del sector público pueden obtener información de fuentes adicionales como los auditores que participan en la realización de otras auditorías relacionadas con la entidad.

²³ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 4(b)

Indagaciones ante la función de auditoría interna

El **Anexo 4** contiene consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

Por qué se realizan indagaciones ante la función de auditoría interna (si existe dicha función)

A25. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden ayudar al auditor en el conocimiento de la entidad y su entorno y el sistema de control interno de la entidad para la identificación y valoración de riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A26. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales en relación con el control interno y con el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Las indagaciones ante las personas adecuadas de la función de auditoría interna pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incumplimientos materiales de disposiciones legales y reglamentarias aplicables así como del riesgo de deficiencias de control relacionadas con la información financiera.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartado 14(b))

Por qué se aplican procedimientos analíticos como procedimiento de valoración del riesgo

A27. Los procedimientos analíticos ayudan a la identificación de incongruencias, transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

A28. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden, por tanto, ayudar en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la identificación de aspectos de la entidad que el auditor no conocía o el conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente, tal como el cambio, afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección.

Tipos de procedimientos analíticos

A29. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden:

- Incluir información tanto financiera como no financiera, como, por ejemplo, la relación entre las ventas y la superficie destinada a las ventas o el volumen de los productos vendidos (no financiera).
- Utilizar datos con un elevado grado de agregación. En consecuencia, los resultados de esos procedimientos analíticos pueden proporcionar una indicación general inicial sobre la probabilidad de que exista una incorrección material.

Ejemplo:

En la auditoría de muchas entidades, incluidas aquellas con modelos de negocio y procesos menos complejos y un sistema de información menos complejo, el auditor puede realizar una sencilla comparación de información, como, por ejemplo, el cambio en saldos contables intermedios o mensuales con respecto a los saldos de periodos anteriores para obtener una indicación de áreas potencialmente de mayor riesgo.

A30. Esta NIA trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 520²⁴ trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”) y de la responsabilidad del auditor de aplicar procedimientos analíticos en una fecha cercana a la finalización de la auditoría. En consecuencia, no se requiere que la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo se realice de conformidad con los requerimientos de la NIA 520. Sin embargo, los requerimientos y guía de aplicación adicionales de la NIA 520 pueden proporcionar al auditor una orientación útil en la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo.

Herramientas y técnicas automatizadas

A31. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar utilizando determinadas herramientas y técnicas que pueden ser automatizadas. La aplicación de procedimientos analíticos automatizados a los datos se puede denominar análisis de datos.

²⁴ NIA 520, *Procedimientos analíticos*

Ejemplo:

El auditor puede utilizar una hoja de cálculo para realizar una comparación de importes reales registrados con importes presupuestados, o puede aplicar un procedimiento más avanzado, extrayendo datos del sistema de información de la entidad y analizando posteriormente esos datos utilizando técnicas de visualización para identificar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que pueden justificar procedimientos específicos de valoración del riesgo.

Observación e inspección (Ref: Apartado 14(c))

Por qué se realizan la observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A32. La observación y la inspección pueden sustentar, corroborar o contradecir las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno.

Graduación

A33. Cuando las políticas y procedimientos no están documentados, o la entidad tiene controles menos formales, es posible que el auditor aún pueda obtener alguna evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la observación o inspección de la realización del control.

Ejemplos:

- El auditor puede obtener conocimiento de los controles en un recuento de existencias, incluso si no han sido documentados por la entidad, mediante la observación directa.
- El auditor puede observar la segregación de funciones.
- El auditor puede observar cómo se introducen las contraseñas.

Observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A34. Los procedimientos de valoración del riesgo pueden incluir la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos internos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la dirección (como, por ejemplo, informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como, por ejemplo, actas de las reuniones del consejo de administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.
- La información obtenida de fuentes externas como revistas de negocios y económicas; informes de analistas, bancos o de agencias de calificación; publicaciones normativas o financieras; u otros documentos externos acerca de los resultados de la entidad (como los que se mencionan en el apartado A79).
- Los comportamientos y actuaciones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (como la observación de una reunión del comité de auditoría).

Herramientas y técnicas automatizadas

A35. Las herramientas y técnicas automatizadas también se pueden utilizar para observar o inspeccionar, en especial activos, por ejemplo, mediante el uso de herramientas de observación remota (por ejemplo, un dron).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A36. Los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por los auditores de entidades del sector público también pueden incluir la observación e inspección de documentos preparados por la dirección para el Parlamento, por ejemplo, documentos relacionados con informes obligatorios sobre resultados.

Información procedente de otras fuentes (Ref: Apartado 15)

Por qué el auditor tiene en cuenta información procedente de otras fuentes

A37. La información obtenida de otras fuentes puede ser relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección

material proporcionando información y perspectiva sobre:

- La naturaleza de la entidad y sus riesgos de negocio y los cambios que se pueden haber producido con respecto a periodos anteriores.
- La integridad y los valores éticos de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, que también pueden ser relevantes para el conocimiento del entorno de control por el auditor.
- El marco de información financiera aplicable y su aplicación a la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Otras fuentes relevantes

A38. Otras fuentes de información relevantes incluyen:

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o el encargo de auditoría de conformidad con la NIA 220, incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto²⁵.
- Otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad. Es posible que el socio del encargo haya obtenido conocimiento relevante para la auditoría, incluido conocimiento sobre la entidad y su entorno, al realizar otros encargos para la entidad. Dichos encargos pueden incluir encargos de procedimientos acordados u otros encargos de auditoría o de aseguramiento, incluidos trabajos para responder a requerimientos adicionales de información en la jurisdicción.

Información obtenida de la experiencia anterior con la entidad y de auditorías anteriores (Ref: Apartado 16)

Por qué la información de auditorías anteriores es importante para la auditoría actual

A39. La experiencia previa del auditor con la entidad y la de los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores le pueden proporcionar información relevante para la determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Naturaleza de la información de auditorías anteriores

A40. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

- Incorrecciones pasadas y si fueron oportunamente corregidas.
- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el sistema de control interno de la entidad (incluidas las deficiencias de control).
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior.
- Aquellos tipos específicos de transacciones y otros hechos o saldos contables (y la correspondiente información a revelar) para los que el auditor experimentó dificultades en la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios, por ejemplo, debido a su complejidad.

A41. Si el auditor tiene intención de utilizar esa información para los fines de la auditoría actual, se requiere que determine si la información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores sigue siendo relevante y fiable. Si han cambiado la naturaleza o las circunstancias de la entidad, o se ha obtenido nueva información, es posible que la información de periodos anteriores no siga siendo relevante o fiable para la auditoría actual. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia y fiabilidad de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de sistemas relevantes. Si la información no es fiable, el auditor puede considerar aplicar procedimientos adicionales que sean adecuados en función de las circunstancias.

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartados 17-18)

Por qué se requiere que el equipo del encargo discuta la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material.

A42. La discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material:

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el socio del encargo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad. Compartir información contribuye a mejorar el conocimiento de todos los miembros del equipo del encargo.

²⁵ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 12

- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude o error y sobre su posible localización.
- Ayuda a los miembros del equipo del encargo en la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos posteriores de auditoría. En especial, la discusión ayuda a los miembros del equipo del encargo a considerar en mayor medida información contradictoria basada en el conocimiento de cada uno de los miembros acerca de la naturaleza y las circunstancias de la entidad.
- Proporciona una base para que los miembros del equipo del encargo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

La NIA 240 requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude²⁶.

- A43. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría y una discusión por el equipo del encargo sólida y abierta, incluido para auditorías recurrentes, puede conducir a una mejor identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Otro resultado de la discusión puede ser que el auditor identifique áreas específicas de la auditoría para las que puede ser especialmente importante aplicar el escepticismo profesional y puede llevar a la participación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia y la cualificación adecuada para participar en la aplicación de procedimientos de auditoría relacionados con esas áreas.

Graduación

- A44. Cuando el encargo es realizado por una sola persona, como un profesional ejerciente individual (es decir, cuando no sería posible una discusión por el equipo del encargo), considerar las cuestiones mencionadas en los apartados A42 y A46 puede, sin embargo, ayudar al auditor a identificar dónde puede haber riesgos de incorrección material.
- A45. Cuando el encargo es realizado por un equipo del encargo numeroso, como en el caso de la auditoría de los estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El socio del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con cualificaciones o conocimientos específicos y los responsables de las auditorías de los componentes, delegando la discusión con otros miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

Discusión sobre la información a revelar del marco de información financiera aplicable.

- A46. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, la consideración de los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable ayuda en la identificación, al inicio de la auditoría, de dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar, incluso en casos en los que el marco de información financiera aplicable sólo requiere información a revelar simplificada. Algunas de las cuestiones que puede discutir el equipo del encargo incluyen:
- cambios en los requerimientos de información financiera que pueden producir información a revelar significativa nueva o revisada;
 - cambios en el entorno, en la situación financiera o en las actividades de la entidad que pueden tener como resultado información a revelar significativa nueva o revisada, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el periodo objeto de auditoría;
 - información a revelar para la cual ha podido ser difícil en el pasado obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
 - información a revelar sobre cuestiones complejas, incluidas las que requieren juicios significativos de la dirección acerca de la información a revelar.

²⁶ NIA 240, apartado 16

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A47. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo por auditores de entidades del sector público, también se puede considerar cualquier objetivo adicional más amplio, y los riesgos relacionados, que origina el mandato de auditoría o de las obligaciones de las entidades del sector público.

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 19–27)

Los **Anexos 1 a 6** contienen consideraciones adicionales en relación con la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.

Obtención del conocimiento requerido (Ref: Apartados 19–27)

A48. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. En consecuencia, las expectativas del auditor pueden cambiar a medida que se obtiene nueva información.

A49. El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también puede ayudarle en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. Estos tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se esperan significativos constituyen las bases del alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad.

Por qué se requiere la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados 19–20)

A50. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le ayuda en la comprensión de los hechos y condiciones que son relevantes para la entidad y en la identificación del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y el grado en que lo hacen. Dicha información constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material. Este marco de referencia también ayuda al auditor a planificar la auditoría y aplicar su juicio y escepticismo profesionales durante toda la auditoría, por ejemplo:

- en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) u otras normas aplicables (por ejemplo, las relacionadas con los riesgos de fraude de conformidad con la NIA 240 o al identificar y valorar riesgos relacionados con estimaciones contables de conformidad con la NIA 540 (Revisada));
- en la aplicación de procedimientos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 250²⁷;
- en la evaluación de si los estados financieros proporcionan información a revelar adecuada de conformidad con la NIA 700 (Revisada)²⁸;
- en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, de conformidad con la NIA 320²⁹; o
- al considerar lo adecuado de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros.

A51. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también está presente en el modo en que el auditor planifica y aplica procedimientos posteriores de auditoría, por ejemplo:

- en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos de conformidad con la NIA 520³⁰;
- en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría

²⁷ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 14

²⁸ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13 (e)

²⁹ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 10-11

³⁰ NIA 520, apartado 5

suficiente y adecuada de conformidad con la NIA 330; y

- en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, relativa a las hipótesis o a las manifestaciones verbales y escritas de la dirección).

Graduación

A52. La naturaleza y la extensión del conocimiento que se requiere es una cuestión de juicio profesional del auditor y varía de una entidad a otra en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad, incluido:

- la dimensión y la complejidad de la entidad, incluido su entorno de TI;
- la experiencia previa del auditor con la entidad;
- la naturaleza de los sistemas y procesos de la entidad, incluido si están o no formalizados, y
- la naturaleza y forma de la documentación de la entidad.

A53. Los procedimientos de valoración del riesgo del auditor para obtener el conocimiento requerido pueden ser menos extensos en auditorías de entidades menos complejas y más extensos en el caso de entidades más complejas. Se espera que el grado de conocimiento que debe tener el auditor sea inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A54. Algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de pequeña dimensión proporcionen información a revelar más sencilla y menos detallada en los estados financieros. Sin embargo, esto no exime al auditor de la responsabilidad de obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno y del modo en que es aplicable a la entidad el marco de información financiera.

A55. La utilización de TI y la naturaleza y extensión de cambios en el entorno de las TI pueden afectar también a las cualificaciones especializadas necesarias para ayudar en la obtención del conocimiento requerido.

La entidad y su entorno (Ref: Apartado 19(a))

La estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio (Ref: Apartado 19(a)(i))

La estructura organizativa y de propiedad de la entidad

A56. El conocimiento de la estructura organizativa y de propiedad de la entidad puede permitir al auditor comprender cuestiones como:

- La complejidad de la estructura de la entidad.

Ejemplo:

La entidad puede ser una entidad aislada o su estructura puede incluir filiales, divisiones u otros componentes en múltiples ubicaciones. Además, la estructura legal puede ser diferente de la estructura operativa. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Entre esas cuestiones están, por ejemplo, las relativas a la adecuada contabilización del fondo de comercio, de los negocios conjuntos, de las inversiones o de las entidades con cometido especial y si se han revelado adecuadamente dichas cuestiones en los estados financieros.

- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Dicho conocimiento puede ayudar en la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros³¹.
- La distinción entre los propietarios, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.

Ejemplo:

En entidades menos complejas, sus propietarios pueden participar en la dirección de la entidad por lo que hay poca o ninguna distinción. Por el contrario, como en el caso de algunas entidades cotizadas, puede haber una distinción clara entre la dirección, los propietarios de la entidad y los responsables del gobierno³².

- La estructura y la complejidad del entorno de TI de la entidad.

³¹ La NIA 550 establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

³² La NIA 260 (Revisada), apartados A1 y A2, proporciona orientaciones sobre la identificación de los responsables del gobierno y explica que, en algunos casos, es posible que todos o algunos de los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad.

Ejemplos:

Una entidad:

- Puede tener, para distintas empresas, múltiples sistemas de TI heredados que no están bien integrados, lo que da lugar a un entorno de TI complejo.
- Puede estar empleando proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo).

Herramientas y técnicas automatizadas

A57. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para entender los flujos de transacciones y su procesamiento como parte de sus procedimientos para conocer el sistema de información. Un resultado de esos procedimientos puede ser que el auditor obtenga información sobre la estructura organizativa de la entidad o sobre las personas con las que hace negocios (por ejemplo, proveedores, clientes, partes vinculadas).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A58. Es posible que la propiedad de una entidad del sector público no tenga la misma relevancia que en el caso del sector privado porque las decisiones relativas a la entidad puede que se tomen fuera de esta como resultado de procesos políticos. En consecuencia, es posible que la dirección no tenga control sobre ciertas decisiones que se toman. Algunas cuestiones que pueden ser relevantes incluyen comprender la capacidad de la entidad de tomar decisiones unilaterales y la capacidad de otras entidades del sector público para controlar o influir en el mandato y en la dirección estratégica de la entidad.

Ejemplo:

Una entidad del sector público puede estar sujeta a leyes u otras directrices de autoridades que la obliguen a obtener la aprobación de partes externas a la entidad sobre su estrategia y objetivos antes de implementarlos. En consecuencia, las cuestiones relacionadas con el conocimiento de la estructura legal de la entidad pueden incluir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y la clasificación de la entidad (es decir, si la entidad es un ministerio, un departamento, una agencia u otro tipo de entidad).

Gobierno de la entidad

Por qué el auditor obtiene conocimiento del gobierno de la entidad

A59. Tener conocimiento del gobierno de la entidad puede ayudar al auditor a conocer la capacidad de la entidad de proporcionar una supervisión adecuada de su sistema de control interno. Sin embargo, este conocimiento también puede proporcionar evidencia de deficiencias que pueden indicar una mayor susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a riesgos de incorrección material.

Conocimiento del gobierno de la entidad

A60. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del gobierno de la entidad incluyen:

- Si alguno o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección.
- La existencia de un consejo no ejecutivo y, en su caso, su separación de la dirección ejecutiva.
- Si los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores.
- La existencia de subgrupos de responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, un comité de auditoría, y las responsabilidades de esos grupos.
- Las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad en la supervisión de la información financiera, incluida la aprobación de los estados financieros.

El modelo de negocio de la entidad

El **Anexo 1** contiene consideraciones adicionales para la obtención de conocimiento de la entidad y de su modelo de negocio, así

como consideraciones adicionales relativas a la auditoría de entidades con cometido especial.

Por qué el auditor obtiene conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A61. Conocer los objetivos, estrategia y modelo de negocio de la entidad ayuda al auditor a comprender la entidad en el ámbito estratégico y a comprender los riesgos de negocio que toma y a los que se enfrenta. El conocimiento de los riesgos de negocio que tienen un efecto en los estados financieros ayuda al auditor en la identificación de los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros.

Ejemplos:

El modelo de negocio puede confiar en la utilización de TI de diferentes maneras:

- la entidad vende zapatos en una tienda física y utiliza un sistema avanzado de registro de inventario y de puntos de venta para registrar la venta de zapatos; o
- la entidad vende zapatos por Internet por lo que todas las transacciones de ventas son procesadas en un entorno de TI, incluida el inicio de las transacciones a través de una página web.

Para estas dos entidades, los riesgos de negocio derivados de modelos de negocio significativamente distintos serían sustancialmente diferentes, a pesar de que ambas vendan zapatos.

Conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A62. No todos los aspectos del modelo de negocio son relevantes para el conocimiento del auditor. Los riesgos de negocio son más amplios que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El auditor no tiene la responsabilidad de conocer o identificar todos los riesgos de negocio ya que no todos ellos dan lugar a riesgos de incorrección material.

A63. Algunos riesgos de negocio que incrementan la susceptibilidad de riesgos de incorrección material se pueden derivar de:

- Objetivos y estrategias inadecuados, una ejecución ineficaz de las estrategias o cambios o complejidad.
- No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio, por ejemplo, por:
 - el desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos;
 - un mercado que, incluso si ha sido desarrollado con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio; o
 - defectos en un producto o servicio que pueden producir responsabilidades legales y poner en riesgo la reputación.
- incentivos y presiones sobre la dirección que pueden producir un sesgo intencionado o no de la dirección y, como resultado, afectar a la razonabilidad de hipótesis significativas y a las expectativas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A64. Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del modelo de negocio, los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan producir un riesgo de incorrección material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

- desarrollos sectoriales como la falta de personal o de la especialización necesaria para hacer frente a los cambios en el sector;
- nuevos productos y servicios, lo que puede llevar a un incremento de responsabilidades ligadas a los productos;
- expansión del negocio y que la demanda no haya sido estimada correctamente;
- nuevos requerimientos contables cuando se ha producido una implementación incompleta o incorrecta;
- requerimientos normativos que dan lugar a una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico;
- requerimientos de financiación actuales y prospectivos, tales como la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos;
- la utilización de TI, como la implementación de un nuevo sistema de TI que afectará tanto a las operaciones como a la información financiera; o
- los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a nuevos requerimientos contables.

A65. Normalmente, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del sistema de control interno de la entidad y se trata en el apartado 22 y en los apartados A109-A113.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A66. Las entidades que operan en el sector público pueden crear y proporcionar valor en modos distintos a las que crean riqueza para los propietarios pero aun así tienen un “modelo de negocio” con un objetivo específico. Las cuestiones de las que los auditores del sector público pueden obtener conocimiento que son relevantes para el modelo de negocio de la entidad incluyen:

- Conocimiento de las actividades relevantes del gobierno, incluidos los programas relacionados.
- Objetivos de los programas y estrategias, incluidos los elementos políticos.

A67. En el caso de auditorías de entidades del sector público, los “objetivos de la dirección” pueden estar influenciados por requerimientos para demostrar la rendición de cuentas públicamente e incluir objetivos que tengan su origen en las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo.

Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref: Apartado 19(a)(ii))

Factores sectoriales

A68. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia en precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad.
- Disponibilidad y coste de la energía.

A69. El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación.

Ejemplo:

En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes³³.

Factores normativos

A70. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político y cualquier cambio que se haya producido en ellos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- Marco normativo en el caso de un sector regulado, por ejemplo, requerimientos prudenciales, incluido la correspondiente información a revelar.
- La legislación y normativa que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias laborales.
- Legislación y disposiciones reglamentarias fiscales.
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

A71. La NIA 250 (Revisada) incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera³⁴.

³³ NIA 220, apartado 14

³⁴ NIA 250 (Revisada), apartado 13

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A72. En el caso de la auditoría de entidades del sector público, pueden existir disposiciones legales y reglamentarias específicas que afecten a las operaciones de la entidad. Puede ser indispensable la consideración de estos elementos para conocer la entidad y su entorno.

Otros factores externos

A73. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Mediciones utilizadas por la dirección para evaluar el resultado financiero de la entidad (Ref: Apartado 19(a)(iii))

Por qué el auditor debe conocer las mediciones utilizadas por la dirección

A74. El conocimiento de las mediciones utilizadas por la entidad ayuda al auditor en la consideración de si esas mediciones, utilizadas tanto externa como internamente, generan presiones a la entidad para alcanzar los resultados previstos. Esas presiones pueden motivar a la dirección para llevar a cabo actuaciones que incrementen la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude (por ejemplo, para mejorar los resultados o preparar a sabiendas estados financieros con incorrecciones) (véase la NIA 240 en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de fraude).

A75. Las mediciones también pueden indicar al auditor la probabilidad de riesgos de incorrección material de información financiera relacionada. Por ejemplo, las mediciones de resultados pueden indicar que la entidad experimenta un rápido crecimiento o una rentabilidad inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector.

Mediciones utilizadas por la dirección

A76. Normalmente, la dirección y otras personas miden y revisan las cuestiones que consideran importantes. Las indagaciones ante la dirección pueden revelar que esta confía en algunos indicadores clave, tanto a disposición del público como no, para evaluar el resultado financiero y adoptar medidas. En esos casos, el auditor puede identificar mediciones del resultado relevantes, tanto internas como externas, considerando la información que emplea la dirección para gestionar su empresa. Si dicha indagación indica la ausencia de medición o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

A77. Los indicadores clave para evaluar el resultado financiero pueden incluir:

- Indicadores clave de resultados (financieros y no financieros), así como ratios y tendencias clave y estadísticas de operaciones claves.
- Análisis comparativo del resultado financiero entre periodos.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de desviaciones, información por segmentos, así como informes de resultados por divisiones, departamentos u otros niveles.
- Mediciones del desempeño de los empleados y políticas de incentivos.
- Comparación del resultado de una entidad con los de la competencia.

Graduación (Ref: Apartado 19(a)(iii))

A78. Los procedimientos que se apliquen para conocer las mediciones de la entidad pueden variar dependiendo del tamaño o de la complejidad de la entidad, así como de la participación de los propietarios o de los responsables del gobierno de la entidad en la dirección de esta.

Ejemplos:

- En el caso de algunas entidades menos complejas, las condiciones de la financiación bancaria (es decir, cláusulas bancarias) pueden estar ligadas a mediciones de resultado específicas relacionadas con el resultado o la situación financiera de la entidad (por ejemplo, un fondo de maniobra máximo). El conocimiento por el auditor de las mediciones del resultado utilizadas por el banco puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.
- En el caso de algunas entidades cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, como las que operan en el sector

asegurador o bancario, el resultado o la situación financiera se pueden medir utilizando requerimientos normativos (por ejemplo, requerimientos normativos sobre ratios tales como de capitalización o de liquidez que se deben alcanzar). El conocimiento por el auditor de estas mediciones del resultado le puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.

Otras consideraciones

A79. Es posible que terceros revisen y analicen también el resultado de la entidad, en especial, en el caso de entidades cuya información financiera está a disposición del público. El auditor también puede tener en cuenta información a disposición del público como ayuda para obtener un mayor conocimiento del negocio o identificar información contradictoria como la procedente de:

- Analistas o agencias de calificación crediticia.
- Noticias y otros medios de comunicación, incluidas las redes sociales.
- Autoridades fiscales.
- Autoridades reguladoras.
- Sindicatos.
- Proveedores de financiación.

Dicha información financiera se puede, a menudo, obtener de la entidad auditada.

A80. La medición y revisión del resultado financiero no es lo mismo que el seguimiento del sistema de control interno (que se trata como componente del sistema de control interno en los apartados A114–A122), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión del resultado financiero tiene como finalidad comprobar si los resultados de la entidad cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).
- Por el contrario, el seguimiento del sistema de control interno se ocupa de hacer un seguimiento de la eficacia de los controles incluidos los que están relacionados con la medición y revisión por la dirección de los resultados financieros.

Sin embargo, en algunos casos, los indicadores de resultados pueden proporcionar también información que permite a la dirección identificar deficiencias de control.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A81. Además de considerar las mediciones relevantes utilizadas por una entidad del sector público para valorar el resultado financiero de la entidad, los auditores de entidades del sector público también pueden tener en cuenta información no financiera como el logro de resultados de interés público (por ejemplo, el número de personas que han recibido ayuda de un determinado programa).

El marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 19(b))

Conocimiento del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad

A82. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del marco de información financiera aplicable de la entidad y el modo en que se aplica en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen:

- Las prácticas contables de la entidad en referencia al marco de información financiera aplicable, tales como:
 - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, incluidos los relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros que sean significativos en el sector (por ejemplo, préstamos e inversiones, en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica).
 - Reconocimiento de ingresos.
 - Contabilización de instrumentos financieros, incluidas las correspondientes pérdidas por insolvencias.
 - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
 - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de criptomonedas).
- El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables, incluido cualquier cambio en ellas, así como los motivos de esos cambios, puede comprender cuestiones como:
 - Los métodos utilizados por la entidad para reconocer, medir, presentar y revelar transacciones significativas e inusuales.

- El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
- Cambios en el entorno, tales como cambios en el marco de información financiera aplicable o reformas fiscales que pueden hacer necesario un cambio en las políticas contables de la entidad.
- Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará o cumplirá dichos requerimientos.

A83. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor a considerar si se pueden esperar cambios en la información financiera de la entidad (por ejemplo, con respecto a otros periodos).

Ejemplo:

Si una entidad ha sido parte de una combinación de negocios significativa durante el ejercicio, es probable que el auditor espere cambios en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relativos a dicha combinación de negocios. Por el contrario, si no se produjeron cambios significativos en el marco de información financiera durante el periodo, el conocimiento del auditor puede ayudar a confirmar que sigue siendo aplicable el conocimiento obtenido en el periodo anterior.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A84. El marco de información financiera aplicable en una entidad del sector público es determinado por los marcos legales y reglamentarios relevantes para cada jurisdicción o dentro de cada área geográfica. Algunas cuestiones que se pueden considerar en la aplicación por la entidad de los requerimientos de información financiera aplicables y el modo en que se aplican en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen, si la entidad aplica plenamente el criterio contable del devengo o si aplica el criterio contable de caja de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, o un criterio mixto.

Modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección (Ref: Apartado 19(c))

En el **Anexo 2** figuran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material, clasificados por factor de riesgo inherente.

Por qué el auditor conoce los factores de riesgo inherente al conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable

A85. El conocimiento de la entidad y de su entorno y del marco de información financiera aplicable ayuda al auditor en la identificación de hechos o condiciones cuyas características pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar a incorrección. Estas características son factores de riesgo inherente. Los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección al influir en la probabilidad de que exista una incorrección o en la magnitud de la posible incorrección si existe. El conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección puede facilitar al auditor un conocimiento preliminar de la probabilidad o magnitud de las incorrecciones, lo que ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con el apartado 28(b). El conocimiento del grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección también ayuda al auditor en la valoración de la probabilidad y la magnitud de una posible incorrección cuando valora el riesgo inherente de conformidad con el apartado 31(a). En consecuencia, el conocimiento de los factores de riesgo inherente también puede ayudar al auditor en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

A86. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y la valoración del riesgo inherente también pueden verse influidas por evidencia de auditoría obtenida por él en la aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo, de procedimientos posteriores de auditoría o en el cumplimiento de otros requerimientos de las NIA (véanse los apartados A95, A103, A111, A121, A124 y A151).

El efecto de los factores de riesgo inherente sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar

A87. El grado de susceptibilidad de incorrección de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar originada por la complejidad o la subjetividad, a menudo, está estrechamente vinculado al grado en el que está sujeto a cambios o incertidumbre.

Ejemplo:

Si la entidad tiene una estimación contable basada en hipótesis cuya selección está sujeta a juicio significativo, es probable que la medición de la estimación contable esté afectada tanto por subjetividad como por incertidumbre.

- A88. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar debida a complejidad o subjetividad, mayor será la necesidad del auditor de aplicar escepticismo profesional. Además, cuando un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar es susceptible de incorrección debido a complejidad, subjetividad, cambio o incertidumbre, estos factores de riesgo inherente pueden crear oportunidades para el sesgo de la dirección, intencionado o no, y afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente en las afirmaciones también pueden verse afectadas por las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente.
- A89. Hechos o condiciones que pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección también pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a otros factores de riesgo de fraude. En consecuencia, esta puede ser información relevante para su uso de conformidad con el apartado 24 de la NIA 240, que requiere que el auditor evalúe si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude.

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21–27)

En el **Anexo 3** se describen con mayor detalle la naturaleza del sistema de control interno de la entidad y limitaciones inherentes al control interno, respectivamente. En el anexo 3 también se proporciona una explicación adicional de los componentes de un sistema de control interno a efectos de las NIA.

- A90. El conocimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad se obtiene mediante los procedimientos de valoración del riesgo aplicados para conocer y evaluar cada uno de los componentes del sistema de control interno como se explica en los apartados 21 a 27.
- A91. Los componentes del sistema de control interno a efectos de esta NIA pueden no reflejar necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene su sistema de control interno, o el modo en que clasifica un determinado componente. Las entidades pueden utilizar una terminología o marcos distintos para describir los diversos aspectos del sistema de control interno. A efectos de una auditoría, los auditores también pueden utilizar una terminología o marcos distintos siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA.

Graduación

- A92. La manera en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad varía según la dimensión y la complejidad de esta. Por ejemplo, las entidades menos complejas pueden utilizar controles (es decir, políticas y procedimientos) menos estructurados o más sencillos para alcanzar sus objetivos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A93. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno, por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un determinado código de conducta o informar sobre los gastos con cargo al presupuesto. Los auditores de entidades del sector público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo. En consecuencia, es posible que su consideración del sistema de control interno sea más amplia y detallada.

Tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

En el **Anexo 5** se proporcionan orientaciones adicionales en relación con el conocimiento de la utilización por la entidad de las TI en los componentes del sistema de control interno.

- A94. El objetivo global y el alcance de una auditoría no son diferentes si una entidad opera en un entorno mayoritariamente manual, un entorno totalmente automatizado o un entorno en el que se combinan elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad).

Conocimiento de la naturaleza de los componentes del sistema de control interno de la entidad

- A95. En la evaluación de la eficacia del diseño de los controles y de si han sido implementados (véanse los apartados A175 a A181), el conocimiento por el auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad proporciona un

conocimiento preliminar del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que responde a estos. También puede influir en la identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material de diferentes formas (véase el apartado A86). Esto ayuda al auditor en el diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría, incluida cualquier previsión de comprobar la eficacia operativa de los controles. Por ejemplo:

- Es más probable que el conocimiento por el auditor del entorno de control de la entidad, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso de la entidad para el seguimiento de los componentes de los controles afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- Es más probable que el conocimiento por el auditor del sistema de información y de comunicación de la entidad y del componente de actividades de control de la entidad afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21-24)

A96. Los controles en el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad son principalmente controles indirectos (es decir, controles que no son suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en las afirmaciones, pero que sustentan a otros controles y pueden, por lo tanto, tener un efecto indirecto en la probabilidad de que se detecte o prevenga una incorrección oportunamente). No obstante, algunos controles de estos componentes también pueden ser controles directos.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad

A97. El entorno de control proporciona un fundamento global para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno. El entorno de control no previene ni detecta y corrige incorrecciones directamente. Puede, sin embargo, influir en la eficacia de controles en otros componentes del sistema de control interno. Del mismo modo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y su proceso de seguimiento del sistema de control interno están diseñados para funcionar de un modo que también sustenta la totalidad del sistema de control interno.

A98. Debido a que esos componentes son el fundamento de todo el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia en su funcionamiento podría tener efectos generalizados en la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el conocimiento y evaluación de esos componentes por el auditor afectan a su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y también pueden afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan al diseño por el auditor de respuestas globales, que incluyen, como se explica en la NIA 330, una influencia sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría³⁵.

Obtención de conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21)

Graduación

A99. Es probable que la naturaleza del entorno de control en una entidad menos compleja sea diferente del entorno de control de una entidad más compleja. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad menos compleja no haya un miembro independiente o externo, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente cuando no existen otros propietarios. En consecuencia, algunas consideraciones sobre el entorno de control de la entidad pueden ser menos relevantes o no ser aplicables.

A100. Además, es posible que en entidades menos complejas no esté disponible en forma documentada la evidencia de auditoría relativa a los elementos del entorno de control, en especial cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal, pero la evidencia aún puede ser adecuadamente relevante y fiable en función de las circunstancias.

Ejemplos:

- La estructura organizativa en una entidad menos compleja probablemente sea más sencilla y pueda incluir un reducido número de empleados que participen en funciones relacionadas con la información financiera.
- Si la función de gobierno es desempeñada directamente por el propietario-gerente, el auditor puede determinar que no es relevante la independencia de los responsables del gobierno de la entidad.

³⁵ NIA 330, apartados A1–A3

- Es posible que las entidades menos complejas no tengan un código de conducta escrito pero que, en su lugar, hayan desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del propietario-gerente son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad menos compleja.

Conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21(a))

A101. Se puede obtener evidencia de auditoría para el conocimiento del entorno de control mediante una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración del riesgo (por ejemplo, la corroboración de la información resultante de indagaciones mediante la observación o la inspección de documentos).

A102. En la consideración del grado en que la dirección demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos, el auditor puede obtener conocimiento mediante indagaciones ante la dirección y los empleados y considerando información de fuentes externas acerca de:

- el modo en que la dirección comunica a los empleados su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético; e
- inspeccionando el código de conducta escrito de la dirección y observando si actúa de un modo acorde con dicho código.

Evaluación del entorno de control (Ref: Apartado 21(b))

Por qué el auditor evalúa el entorno de control

A103. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad demuestra un comportamiento congruente con su compromiso con la integridad y los valores éticos; de si el entorno de control proporciona un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema control interno de la entidad y de si alguna deficiencia de control identificada menoscaba los demás componentes del sistema de control interno de la entidad ayuda al auditor en la identificación de posibles asuntos en otros componentes del sistema de control interno. Esto es así porque el entorno de control es el fundamento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a conocer los riesgos a los que se enfrenta la entidad y, en consecuencia, a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

La evaluación por el auditor del entorno de control

A104. La evaluación por el auditor del entorno de control se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 21(a).

A105. Es posible que algunas entidades sean dominadas por una única persona que puede actuar con mucha discrecionalidad. Las actuaciones y actitudes de esa persona pueden tener un efecto generalizado sobre el entorno de control. Dicho efecto puede ser positivo o negativo.

Ejemplo:

Es posible que la participación directa de una única persona sea clave para permitir a la entidad alcanzar su objetivo de crecimiento y otros y también puede contribuir de modo significativo a un sistema de control interno eficaz. Por otra parte, esa concentración de conocimiento y autoridad también puede llevar a una mayor susceptibilidad de incorrección a través de la elusión de los controles por la dirección.

A106. El auditor puede considerar el modo en que los diferentes elementos del entorno de control pueden verse influenciados por la filosofía y el estilo operativo de la alta dirección teniendo en cuenta la participación de los miembros independientes de los responsables del gobierno de la entidad.

A107. A pesar de que el entorno de control puede proporcionar un fundamento adecuado para el sistema de control interno y puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control adecuado no es necesariamente un elemento disuasorio del fraude.

Ejemplo:

Unas políticas y procedimientos de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente para las áreas financiera, contable y de TI pueden mitigar los riesgos de que se produzcan errores en el procesamiento y el registro de la información financiera. Sin embargo, es posible que esas políticas y procedimientos no mitiguen la elusión de los controles por la alta

dirección (por ejemplo, para sobrevalorar los beneficios).

A108. La evaluación por el auditor del entorno de control en relación con la utilización de TI por la entidad puede incluir cuestiones tales como:

- Si la gobernanza sobre las TI es acorde con la naturaleza y complejidad de la entidad y de sus operaciones de negocio realizadas a través de TI, incluida la complejidad o madurez de la plataforma o arquitectura tecnológicas de la entidad y hasta qué punto confía la entidad en aplicaciones de TI para sustentar su información financiera.
- La estructura organizativa de la dirección en relación con las TI y los recursos asignados (por ejemplo, si la entidad ha invertido en un entorno de TI adecuado y en las mejoras necesarias, o si se ha contratado al suficiente número de personas con la cualificación adecuada incluso cuando la entidad utiliza software comercial (con pocas o ninguna modificación)).

Obtención de conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartados 22-23)

Conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(a))

A109. Como se explica en el apartado A62, no todos los riesgos de negocio dan lugar a riesgos de incorrección material. Para conocer el modo en que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han identificado los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros, y han tomado decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos, las cuestiones que el auditor puede considerar incluyen el modo en que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad:

- han especificado los objetivos de la entidad con la suficiente precisión y claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados con esos objetivos;
- han identificado los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y han analizado los riesgos como base para determinar el modo en que se deberían gestionar y
- han considerado la posibilidad de fraude al considerar los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad³⁶.

A110. El auditor puede considerar las implicaciones de dichos riesgos de negocio para la preparación de los estados financieros de la entidad y otros aspectos de su sistema de control interno.

Evaluación del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(b))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado

A111. La evaluación por el auditor del proceso de valoración del riesgo por la entidad le puede ayudar a comprender dónde ha identificado la entidad riesgos que pueden existir y cómo ha respondido a esos riesgos. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que los valora y responde ayuda al auditor a conocer si los riesgos a los que se enfrenta la entidad han sido identificados, valorados y resueltos como corresponde a la naturaleza y complejidad de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado (Ref: Apartado 22(b))

A112. La evaluación por el auditor de lo adecuado que es el proceso de valoración del riesgo por la entidad se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 22(a).

Graduación

A113. La consideración de que el proceso de valoración del riesgo por la entidad sea adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta es una cuestión de juicio profesional del auditor.

Ejemplo:

En algunas entidades menos complejas, y en especial las entidades dirigidas por el propietario, se puede realizar una valoración del riesgo adecuada a través de la participación directa de la dirección o del propietario (por ejemplo, el director o el propietario puede dedicar tiempo de manera rutinaria al seguimiento de las actividades de la competencia y otros desarrollos en el mercado para identificar riesgos de negocio emergentes). A menudo, la evidencia de que existe esta valoración del riesgo en este tipo de entidades no está formalmente documentada, pero a través de las discusiones que mantiene el auditor con la dirección puede

³⁶ NIA 240, apartado 19

poner en evidencia que, de hecho, la dirección está realizando procedimientos de valoración del riesgo.

Obtención de conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24)

Graduación

A114. En entidades menos complejas, y en especial en las entidades dirigidas por el propietario, el conocimiento por el auditor del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno a menudo se centra en el modo en que la dirección o el propietario participan directamente en las operaciones dado que puede que no existan otras actividades de seguimiento.

Ejemplo:

Puede ocurrir que la dirección reciba quejas de los clientes relativas a inexactitudes en su declaración mensual que alerten al propietario de la existencia de cuestiones relacionadas con el momento en que se reconocen los pagos de los clientes en los registros contables.

A115. En el caso de entidades en las que no existe un proceso formal para el seguimiento del sistema de control interno, el conocimiento del proceso para el seguimiento del sistema de control interno puede incluir conocer las revisiones periódicas de información de la contabilidad de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

Conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(a))

A116. Cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del modo en que la entidad realiza el seguimiento de su sistema de control interno incluyen:

- el diseño de las actividades de seguimiento, por ejemplo, si el seguimiento es periódico o continuo;
- la realización y frecuencia con la que se realizan las actividades de seguimiento;
- la evaluación de los resultados de las actividades de seguimiento, de manera oportuna, para determinar si los controles han sido eficaces; y
- el modo en que se ha respondido a las deficiencias identificadas a través de medidas correctoras adecuadas, incluida la comunicación oportuna de dichas deficiencias a los responsables de ejecutarlas.

A117. El auditor también puede considerar el modo en que el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno trata el seguimiento de controles de procesamiento de la información en el que interviene la utilización de TI. Esto puede incluir, por ejemplo:

- Controles para el seguimiento de entornos de TI complejos que:
 - evalúan la continuidad de la eficacia del diseño de los controles de procesamiento de la información y los modifican, según corresponda, ante cambios en las condiciones; o
 - evalúan la eficacia operativa de los controles de procesamiento de la información.
- Controles que realizan el seguimiento de las autorizaciones que se aplican en los controles de procesamiento de la información automatizados que aplican la segregación de funciones.
- Controles que realizan el seguimiento del modo en que se identifican y resuelven los errores o las deficiencias de controles relacionados con la automatización de la información financiera.

Conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartado 24(a)(ii))

El **Anexo 4** contiene consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

A118. Las indagaciones del auditor ante las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna le ayudan a obtener conocimiento sobre la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna. Si el auditor determina que las responsabilidades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, puede obtener un mayor conocimiento de las actividades realizadas, o que serán realizadas, por la función de auditoría interna mediante la revisión, en su caso, del plan de auditoría de la función de auditoría interna para el periodo, así como la discusión de dicho plan con las personas adecuadas dentro de la función. Este conocimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor pueden también proporcionar información directamente relevante para la identificación y valoración de los riesgos de

incorrección material por parte del auditor. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013)³⁷.

Otras fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

Conocimiento de las fuentes de información (Ref: Apartado 24(b))

A119. Las actividades de seguimiento por la dirección pueden utilizar información contenida en comunicaciones de terceros tales como quejas de clientes o comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

A120. El conocimiento por parte del auditor de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluido si la información que se utiliza es relevante y fiable, le ayuda a evaluar si el proceso para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado. Si la dirección asume que la información utilizada para el seguimiento es relevante y fiable sin disponer de una base para dicha hipótesis, los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a alcanzar conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento.

Evaluación del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(c))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado

A121. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad realiza evaluaciones continuas y puntuales para el seguimiento de la eficacia de los controles le ayuda a conocer si los demás componentes del sistema control interno de la entidad existen y funcionan y, en consecuencia, le ayuda en el conocimiento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado (Ref: Apartado 24(c))

A122. La evaluación por el auditor de lo adecuado del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno se basa en su conocimiento de dicho proceso.

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartados 25–26)

A123. Los controles en el sistema de información y comunicación y en los componentes de actividades de control son principalmente controles directos (es decir, controles lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir errores en las afirmaciones).

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación y de los controles en el componente de actividades de control

A124. Se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación porque el conocimiento de las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de proceso de la información de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros, y la evaluación de si el componente proporciona un soporte adecuado para la preparación de los estados financieros de la entidad, sustentan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones por el auditor. Este conocimiento y esta evaluación también pueden tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros cuando los resultados de los procedimientos del auditor son incongruentes con las expectativas sobre el sistema de control interno de la entidad que se pueden haber formado sobre la base de información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo (véase el apartado A86).

A125. Se requiere que el auditor identifique controles específicos en el componente de actividades de control y que evalúe su diseño y determine si los controles han sido implementados, ya que ello le ayuda en el conocimiento del enfoque de la dirección para responder a determinados riesgos y, por lo tanto, le proporciona una base para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría que respondan a esos riesgos como requiere la NIA 330. Cuanto más alto se valore un riesgo dentro del espectro de riesgo inherente, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría. Incluso cuando el auditor no prevé comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún puede afectar al diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

La naturaleza iterativa del conocimiento del auditor y la evaluación del sistema de información y comunicación, y de las actividades de

³⁷ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*

control

- A126. Como se explica en el apartado A49, el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le puede ayudar en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. En la obtención de conocimiento del componente del sistema de información y comunicación de conformidad con el apartado 25(a), el auditor puede utilizar esas expectativas iniciales con el fin de determinar la extensión del conocimiento de las actividades de procesamiento de la información que debe obtener.
- A127. El conocimiento del sistema de información por el auditor incluye conocer las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos y otros aspectos relacionados de las actividades de la entidad de procesamiento de la información. Esta información y la que se obtenga de la evaluación por el auditor del sistema de información pueden confirmar o influir más en sus expectativas sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos inicialmente identificados (véase el apartado A126).
- A128. En la obtención de conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad, es posible que el auditor identifique también controles en el componente de actividades de control que deben ser identificados de conformidad con el apartado 26(a). En la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control al diseñar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor se puede centrar en primer lugar en los controles sobre asientos en el diario y en los controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar.
- A129. La valoración por el auditor del riesgo inherente también puede influir en la identificación de controles en el componente de actividades de control. Por ejemplo, es posible que la identificación por el auditor de controles relacionados con riesgos significativos solo se pueda realizar cuando el auditor haya valorado el riesgo inherente en las afirmaciones de conformidad con el apartado 31. Además, es posible que solo se puedan identificar los controles que responden a riesgos para los cuales el auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (de conformidad con el apartado 33) una vez que el auditor haya realizado sus valoraciones de riesgo inherente.
- A130. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones depende tanto:
- del conocimiento por el auditor de las políticas de la entidad para sus actividades de procesamiento de la información en el sistema de información y en el componente de comunicación, como
 - de la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control.

Obtención de conocimiento del sistema de información y comunicación (Ref: Apartado 25)

Los apartados 15–19 del Anexo 3 contienen consideraciones adicionales en relación con el sistema de información y comunicación.
--

Graduación

- A131. Es probable que en entidades menos complejas el sistema de información y los procesos de negocio relacionados sean menos sofisticados que en las entidades más complejas, y es probable que el entorno de TI sea menos complejo. No obstante, la función del sistema de información es igual de importante. Las entidades menos complejas que cuenten con una participación directa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. En consecuencia, es posible que conocer los aspectos relevantes del sistema de información de la entidad requiera menos esfuerzo en la auditoría de una entidad menos compleja y necesitar más indagación que la observación o la inspección de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante para proporcionar una base para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 y puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en mayor medida (véase apartado A86).

Obtención de conocimiento del sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

- A132. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera. Conocer el modo en que la entidad inicia las transacciones y captura la información como parte del conocimiento del auditor del sistema de información puede incluir información acerca de los sistemas (sus políticas) diseñados para tratar los objetivos de cumplimiento y operativos porque esa información es relevante para la preparación de los estados financieros. Además, algunas entidades pueden tener sistemas de información que están altamente integrados de tal forma que los controles pueden estar diseñados de modo que se alcancen de manera simultánea objetivos de información financiera, de cumplimiento y operativos, y combinaciones de estos.

A133. Conocer el sistema de información de la entidad también incluye conocer los recursos que la entidad va a utilizar en las actividades de procesamiento de la información. La información acerca de los recursos humanos que participan que puede ser relevante para el conocimiento de los riesgos para la integridad del sistema de información incluye:

- la competencia profesional de las personas que realizan el trabajo;
- si se dispone de los recursos adecuados y
- si hay una adecuada segregación de funciones.

A134. Las cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en el sistema de información y en el componente de comunicación incluyen la naturaleza de:

- (a) los datos o la información relativa a las transacciones, otros hechos y condiciones que deban ser procesados;
- (b) el procesamiento de la información para mantener la integridad de dichos datos o información y
- (c) los procesos de la información, el personal y otros recursos que se utilizan en el proceso de procesamiento de la información.

A135. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluye el modo en que se originan las transacciones, ayuda al auditor en la obtención de conocimiento del sistema de información de la entidad de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

A136. El conocimiento del auditor del sistema de información se puede obtener de varias maneras que pueden incluir:

- indagaciones ante el personal relevante acerca de los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar las transacciones e informar sobre ellas o sobre el proceso de información financiera de la entidad;
- la inspección de manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema de información de la entidad;
- la observación de la ejecución de las políticas o procedimientos por el personal de la entidad; o
- la selección de transacciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso en el sistema de información (es decir, ejecutando una comprobación paso a paso).

Herramientas y técnicas automatizadas

A137. El auditor también puede utilizar técnicas automatizadas para obtener un acceso directo o una descarga de las bases de datos del sistema de información de la entidad en las que se encuentran los registros contables de las transacciones. Mediante la aplicación de herramientas o técnicas automatizadas a esta información, el auditor puede confirmar el conocimiento obtenido acerca del modo en que las transacciones fluyen a través del sistema de información realizando el seguimiento de asientos en el diario u otros registros digitales relacionados con una determinada transacción o toda una población de transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta el registro en el mayor. El análisis de conjuntos completos o amplios de transacciones también puede producir la identificación de variaciones con respecto a los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que, a su vez, puede tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material.

Información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares

A138. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Algunos ejemplos de información de ese tipo que el auditor puede considerar son:

- Información obtenida de acuerdos de arrendamiento relevantes para la información a revelar en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros generada por un sistema de gestión de riesgos de la entidad.
- Información sobre valor razonable generada por expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
 - hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar a la vida útil de un activo; o
 - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros obtenida de las declaraciones de impuestos de la entidad o

de sus registros fiscales.

- Información revelada en los estados financieros obtenida de análisis preparados para apoyar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como información a revelar, en su caso, relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento³⁸.

A139. Algunas cantidades o información a revelar en los estados financieros de la entidad (tales como información a revelar sobre riesgo crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado) pueden provenir del sistema de gestión del riesgo de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor conozca todos los aspectos del sistema de gestión del riesgo, y debe recurrir a su juicio profesional para determinar el conocimiento necesario.

La utilización de tecnologías de la información en el sistema de información

Por qué conoce el auditor el entorno de TI relevante para el sistema de información

A140. El conocimiento por el auditor del sistema de información incluye el entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad porque la utilización de aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI pueden dar lugar a riesgos derivados de la utilización de TI.

A141. El conocimiento del modelo de negocio de la entidad y del modo en que integra la utilización de TI también pueden proporcionar un contexto útil a la naturaleza y extensión de las TI esperadas en el sistema de información.

Conocimiento de la utilización de TI por la entidad

A142. La obtención por el auditor de conocimiento del entorno de TI se puede centrar en identificar y comprender la naturaleza y el número de las aplicaciones específicas de TI y otros aspectos del entorno de TI que son relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información. Los cambios en los flujos de transacciones o en la información dentro del sistema de información pueden ser el resultado de cambios en los programas de las aplicaciones de TI o de cambios directos en los datos de las bases de datos que intervienen en el procesamiento o en el almacenamiento de esas transacciones o información.

A143. El auditor puede identificar las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI en las que se apoyan a la vez que obtiene conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad.

Obtención de conocimiento de la comunicación de la entidad (Ref: Apartado 25(b))

Graduación

A144. En las entidades de mayor tamaño y más complejas, la información que el auditor puede considerar para el conocimiento de la comunicación de la entidad puede provenir de manuales de políticas y de información financiera.

A145. En entidades menos complejas, la comunicación puede estar menos estructurada (por ejemplo, es posible que no se utilicen manuales formales) debido a la existencia de un menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor cercanía y disponibilidad de la dirección. Independientemente de la dimensión de la entidad, la existencia de canales de comunicación abiertos ayuda a que se informe sobre las excepciones y se actúe sobre ellas.

Evaluación de si los aspectos relevantes del sistema de información sustentan la preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 25(c))

A146. La evaluación por el auditor de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustenta adecuadamente la preparación de los estados financieros se basa en el conocimiento obtenido en los apartados 25(a)–(b).

Actividades de control (Ref: Apartado 26)

Controles en el componente de actividades de control

Los apartados 20 y 21 del **Anexo 3** contienen consideraciones adicionales en relación con las actividades de control.

A147. El componente de actividades de control incluye controles diseñados para asegurar la adecuada aplicación de las políticas (que también son controles) en todos los demás componentes del sistema de control e incluye controles tanto directos como indirectos.

³⁸ NIA 570 (Revisada), apartados 19 – 20

Ejemplo:

Los controles que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

- A148. La identificación y evaluación por el auditor de controles en el componente de actividades de control se centra en controles de procesamiento de la información, que son controles aplicados durante el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad y responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). Sin embargo, no se requiere que el auditor identifique y evalúe todos los controles de procesamiento de la información relacionados con las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de procesamiento de la información para los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.
- A149. También pueden existir controles directos en el entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo por la entidad o en el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad, los cuales pueden ser identificados de conformidad con el apartado 26. No obstante, cuanto más indirecta sea la relación entre los controles que sustentan a otros controles y el control objeto de consideración, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, las correspondientes incorrecciones.

Ejemplo:

La revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región normalmente sólo está indirectamente relacionada con los riesgos de incorrección material relevantes para la afirmación de integridad de los ingresos por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para responder a esos riesgos que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

- A150. En el apartado 26 también se requiere que el auditor identifique y evalúe controles generales de TI para aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que el auditor haya determinado que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI porque los controles generales de TI sustentan el funcionamiento continuo y eficaz de los controles de procesamiento de la información. Un solo control general de TI no es habitualmente suficiente para responder a un riesgo de incorrección material en las afirmaciones.
- A151. Los controles que se requiere que el auditor identifique, cuyo diseño debe evaluar y cuya implementación debe determinar, de conformidad con el apartado 26, son:
- Controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. La evaluación de dichos controles proporciona al auditor la base para el diseño de procedimientos de pruebas de controles de conformidad con la NIA 330. Esos controles también incluyen controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
 - Controles que incluyen controles para responder a riesgos significativos y controles sobre asientos en el diario. La identificación y evaluación de esos controles por el auditor también puede influir en su conocimiento de los riesgos de incorrección material, incluida la identificación de riesgos de incorrección material adicionales (véase apartado A95). Este conocimiento también proporciona la base para el diseño por el auditor de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos sustantivos que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material valorados.
 - Otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional.

- A152. Se requiere que se identifiquen controles en el componente de actividades de control cuando dichos controles cumplan uno o varios de los criterios expuestos en el apartado 26(a). Sin embargo, cuando múltiples controles alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario identificar cada uno de los controles relacionados con dicho objetivo.

Tipos de controles en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26)

- A153. Algunos ejemplos de controles en el componente de actividades de control incluyen autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones (tales como filtros de edición y de validación o cálculos automatizados), segregación de funciones y controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la salvaguarda de activos.
- A154. Los controles en el componente de actividades de control pueden incluir controles establecidos por la dirección que responden a riesgos de incorrección material relacionados con información a revelar que no se haya preparado de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dichos controles pueden estar relacionadas con información incluida en los estados financieros obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

A155. Independientemente de si están dentro del entorno de TI o de si son sistemas manuales, los controles pueden tener varios objetivos y aplicarse a diferentes niveles organizativos y funcionales.

Graduación (Ref: Apartado 26)

A156. Los controles en el componente de actividades de control de las entidades menos complejas probablemente sean similares a los de entidades de mayor dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, en entidades menos complejas es posible que un mayor número de controles sea aplicado directamente por la dirección.

Ejemplo:

El hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes.

A157. Las entidades menos complejas suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad dirigida por un propietario-gerente, es posible que este pueda realizar una supervisión más eficaz a través de su participación directa que en una entidad de mayor dimensión, lo que puede compensar las menores oportunidades de establecer una segregación de funciones. Si bien, como también se explica en la NIA 240, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia de control, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles³⁹.

Controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 26(a))

Controles que responden a riesgos que se consideran riesgo significativo (Ref: Apartado 26(a)(i))

A158. Independientemente de si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles que responden a riesgos significativos, el conocimiento obtenido acerca del enfoque de la dirección para responder a esos riesgos puede proporcionar una base para el diseño y aplicación de procedimientos sustantivos que respondan a riesgos significativos como lo requiere la NIA 330⁴⁰. Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el conocimiento por el auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos derivados de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio puede incluir conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

- Controles tales como la revisión de hipótesis por la alta dirección o por expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones contables.
- Aprobación por los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplo:

Cuando se producen hechos únicos como la recepción de la notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A159. La NIA 240⁴¹ requiere que el auditor tenga conocimiento de los controles relacionados con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude (que se tratan como riesgos significativos) y explica que es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude.

Controles sobre asientos en el diario (Ref: Apartado 26(a)(ii))

A160. Entre los controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones que se espera que se identifiquen en todas las auditorías están los controles sobre asientos en el diario, puesto que, generalmente, el modo en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones en el mayor es mediante la utilización de asientos en el diario, tanto estándar como no, o automatizados o manuales. El grado en que se identifican otros controles puede variar dependiendo de la naturaleza de la entidad y del enfoque previsto por el auditor en relación con procedimientos posteriores de auditoría.

³⁹ NIA 240, apartado A28

⁴⁰ NIA 330, apartado 21

⁴¹ NIA 240, apartados 28 y A33

Ejemplo:

En una auditoría de una entidad menos compleja, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y es posible que el auditor no tenga previsto confiar en la eficacia operativa de los controles. Además, es posible que el auditor no haya identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material de los que sea necesario que evalúe su diseño y determine si han sido implementados. En este caso, es posible que el auditor determine que no hay controles identificados aparte de los controles de la entidad sobre los asientos en el diario.

Herramientas y técnicas automatizadas

A161. En los sistemas de mayores manuales, los asientos no estándar en el diario pueden ser identificados mediante la inspección de los mayores, diarios y documentación de soporte. Cuando se utilizan procesos automatizados para la llevanza de los libros y la preparación de los estados financieros, es posible que dichas anotaciones existan sólo en formato electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de técnicas de auditoría automatizadas.

Ejemplo:

En la auditoría de una entidad menos compleja, es posible que el auditor pueda extraer una relación completa de todas las anotaciones en el diario a una hoja de cálculo. A partir de allí, es posible que el auditor pueda clasificar las anotaciones en el diario aplicando varios filtros como divisa, nombre del preparador o del revisor, anotaciones en el diario que se elevan al bruto sólo en el balance y en la cuenta de resultados, o examinar el listado por la fecha en que el asiento se registró en el mayor, para ayudarle en el diseño de respuestas a los riesgos identificados relativos a asientos en el diario.

Controles cuya eficacia operativa tiene previsto probar el auditor (Ref: Apartado 26(a)(iii))

A162. El auditor determina si existen algunos riesgos de incorrección material en las afirmaciones para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330⁴², diseñe y aplique pruebas de controles que responden a dichos riesgos de incorrección material cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. Como resultado, cuando existan controles que responden a esos riesgos, se requiere que se identifiquen y evalúen.

A163. En otros casos, cuando el auditor tiene previsto tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330, también se requiere que se identifiquen porque la NIA 330⁴³ requiere que el auditor diseñe y aplique pruebas de los mismos.

Ejemplos:

El auditor puede tener previsto probar la eficacia operativa de los controles:

- Sobre transacciones rutinarias ya que tales pruebas pueden resultar más eficaces o eficientes para grandes volúmenes de transacciones homogéneas.
- Sobre la integridad y la exactitud de la información producida por la entidad (por ejemplo, controles sobre la preparación de informes generados por el sistema), para determinar la fiabilidad de esa información, cuando el auditor tiene intención de tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría.
- Relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

A164. Los planes del auditor de probar la eficacia operativa de los controles también pueden verse influidos por los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros. Por ejemplo, si se identifican deficiencias en el entorno de control, esto puede afectar a las expectativas globales acerca de la eficacia operativa de los controles directos.

Otros controles que el auditor considera adecuados (Ref: Apartado 26(a)(iv))

A165. Otros controles que el auditor puede considerar adecuado identificar, cuyo diseño puede considerar adecuado evaluar y determinar su implementación, pueden incluir:

⁴² NIA 330, apartado 8(b)

⁴³ NIA 330, apartado 8(a)

- controles que responden a riesgos valorados como más alto dentro del espectro de riesgo inherente pero que no han sido considerados riesgos significativos;
- controles relacionados con conciliaciones de registros detallados con el mayor o,
- en el caso de utilizar una organización de servicios, controles complementarios de la entidad usuaria⁴⁴.

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartados 26(b)–(c))

El **Anexo 5** incluye ejemplos de características de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, y orientaciones relacionadas con dichas características que pueden ser relevantes en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI.

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI Apartado 26(b))

Por qué el auditor identifica los riesgos derivados de la utilización de TI y en los controles generales relacionados con aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI

A166. El conocimiento de los riesgos derivados de la utilización de TI y de los controles implementados por la entidad para responder a esos riesgos puede afectar a:

- la decisión del auditor sobre si probar la eficacia operativa de los controles para responder a los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros;

Ejemplo:

Cuando los controles generales de TI no están diseñados de un modo eficaz o no están debidamente implementados para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI (por ejemplo, los controles no previenen o detectan cambios no autorizados en los programas o accesos no autorizados a aplicaciones de TI), esto puede influir en la decisión del auditor de confiar en controles automatizados en la aplicación de TI afectada.

- la valoración por el auditor del riesgo de control en las afirmaciones;

Ejemplo:

La continuidad de la eficacia operativa de un control de procesamiento de la información puede depender de determinados controles generales de TI que previenen o detectan cambios no autorizados en el programa de TI de control de procesamiento de la información (es decir, controles sobre cambios en los programas de la correspondiente aplicación de TI). En tales circunstancias, la esperada eficacia operativa del control general de TI (o su ausencia) puede influir en la valoración por el auditor del riesgo de control (por ejemplo, el riesgo de control puede ser más elevado cuando se espera que dichos controles generales de TI sean ineficaces o si el auditor no tiene previsto probar los controles generales de TI).

- la estrategia del auditor para probar la información producida por la entidad generada por las aplicaciones de TI de la entidad o que involucra información originada por las mismas;

Ejemplo:

Cuando la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría sea generada por aplicaciones de TI, el auditor puede determinar probar controles sobre informes generados por el sistema, incluida la identificación y comprobación de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inapropiados o no autorizados en los programas o cambios directos de datos en los informes.

- la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones; o

Ejemplo:

⁴⁴ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

Cuando hay cambios significativos y extensos en los programas de una aplicación de TI para tratar requerimientos de información nuevos o revisados del marco de información financiera aplicable, puede ser un indicio de la complejidad de los nuevos requerimientos y de su efecto estados financieros de la entidad. Cuando se producen tales cambios en los programas o en los datos, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

- el diseño de procedimientos posteriores de auditoría.

Ejemplo:

Si los controles de procesamiento de la información dependen de los controles generales de TI, es posible que el auditor determine comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI, para lo que será necesario diseñar pruebas de controles para esos controles generales. Si, en las mismas circunstancias, el auditor determina no comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI o se espera que dichos controles generales sean ineficaces, los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI probablemente tengan que ser tratados mediante el diseño de procedimientos sustantivos. No obstante, es posible que los riesgos derivados de la utilización de TI no puedan ser tratados cuando están relacionadas con riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En esas circunstancias, es posible que el auditor deba considerar las implicaciones en la opinión del auditor.

Identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

A167. Para las aplicaciones de TI relevantes para el sistema de información, el conocimiento de la naturaleza y de la complejidad de los procesos específicos de TI y de los controles generales de TI establecidos por la entidad puede ayudar al auditor en la determinación de cuáles son las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar adecuadamente la información en el sistema de información de la entidad y para mantener la integridad de esta. Es posible que esas aplicaciones estén sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

A168. La identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI implica tener en cuenta los controles identificados por el auditor puesto que tales controles pueden suponer la utilización de TI o confiar en las TI. El auditor se puede centrar en si una aplicación de TI incluye controles automatizados en los que confía la dirección identificados por él, incluidos los controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El auditor también puede considerar el modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar se almacena y procesa en el sistema de información y si la dirección confía en controles generales de TI para mantener la integridad de esta.

A169. Los controles identificados por el auditor pueden depender de informes generados por el sistema, en cuyo caso, las aplicaciones que producen dichos informes pueden estar sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. En otros casos, es posible que el auditor no tenga previsto confiar en los controles sobre los informes generados por el sistema y prevea comprobar directamente los datos de entrada y de salida de dichos informes, en cuyo caso, puede no identificar las correspondientes aplicaciones de TI como sujetas a riesgos por TI.

Graduación

A170. La amplitud del conocimiento del auditor de los procesos de TI, incluido el grado en que la entidad ha establecido controles generales de TI, variará según la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de su entorno de TI, así como según la naturaleza y extensión de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI también variará en base a estos factores.

Ejemplos:

- Es poco probable que una entidad que utiliza un software comercial y no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas tenga un proceso relativo a cambios en los programas, pero sí puede tener un proceso o procedimientos para configurar el software (por ejemplo, el cuadro de cuentas, parámetros o niveles). Además, es posible que la entidad tenga un proceso o procedimientos para gestionar el acceso a la aplicación (por ejemplo, haber nombrado una persona para que tenga acceso al software comercial). En esas circunstancias, es poco probable que la entidad tenga o necesite controles generales de TI formales.
- Por el contrario, es posible que una entidad de gran dimensión confíe en mayor grado en las TI y el entorno de TI puede involucrar múltiples aplicaciones de TI y los procesos de TI para la gestión del entorno de TI pueden ser complejos (por ejemplo, existe un departamento separado de TI que desarrolla e implementa los cambios en los programas y gestiona los derechos de acceso), incluido el que la entidad haya implementado controles generales de TI formales sobre sus procesos de TI.
- Cuando la dirección no confíe en controles automatizados o en controles generales de TI para el procesamiento de transacciones o el mantenimiento de los datos, y el auditor no haya identificado ningún control automatizado u otros controles de procesamiento de la información (o ninguno que dependa de los controles generales de TI), el auditor puede planificar comprobar directamente cualquier información generada por la entidad que implique TI y puede no identificar ninguna aplicación de TI sujeta a riesgos por la utilización de TI.
- Cuando la dirección confíe en una aplicación de TI para el procesamiento o el mantenimiento de los datos y el volumen de datos sea significativo, y la dirección confíe en la aplicación de TI para ejecutar controles automatizados que el auditor también ha identificado, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos por la utilización de TI.

A171. Cuando el entorno de TI de una entidad es más complejo, es probable que la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, la determinación de los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI y la identificación de controles generales de TI requiera la participación de miembros del equipo con calificaciones especializadas en TI. Es posible que esa participación sea esencial y tenga que ser extensa en el caso de entornos de TI complejos.

Identificación de otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

A172. Los demás aspectos del entorno de TI que pueden estar sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI incluyen la red, los sistemas operativos y bases de datos y, en determinadas circunstancias, las comunicaciones (interfaces) entre aplicaciones de TI. Por lo general, no se identifican otros aspectos del entorno de TI cuando el auditor no identifica aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. Cuando el auditor haya identificado aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que se identifiquen otros aspectos del entorno de TI (por ejemplo, bases de datos, sistema operativo, red) porque esos aspectos dan apoyo e interactúan con las aplicaciones de TI identificadas.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartado 26(c))

El **Anexo 6** contiene consideraciones para la obtención de conocimiento de los controles generales de TI.

A173. En la identificación de riesgos derivados de la utilización de TI, el auditor puede considerar la naturaleza de la aplicación de TI identificada u otro aspecto del entorno de TI y los motivos por los que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. En el caso de algunas aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI identificados, es posible que el auditor identifique riesgos aplicables derivados de la utilización de TI relacionados principalmente con accesos no autorizados o con cambios no autorizados en los programas, o que tratan los riesgos de cambios inapropiados en los datos (por ejemplo, el riesgos de cambios inapropiados en los datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la capacidad de manipular directamente la información).

A174. La extensión y la naturaleza de los riesgos aplicables identificados derivados de la utilización de TI varían según la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI. Se pueden producir riesgos de TI aplicables cuando la entidad emplea proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo). Riesgos aplicables derivados de la utilización de TI también se pueden identificar en relación con la ciberseguridad. Es más probable que haya más riesgos derivados de la utilización de TI cuanto mayor sea el volumen o la complejidad de los controles de aplicaciones automatizados y la dirección otorgue una mayor confianza a dichos controles para un procesamiento eficaz de las transacciones o el mantenimiento eficaz de la integridad de la información subyacente.

Evaluación del diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26(d))

A175. La evaluación del diseño de un control identificado implica la consideración por el auditor de si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales (es decir, el objetivo de control).

A176. El auditor determina la implementación de un control estableciendo que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido que el auditor evalúe la implementación de un control que no tenga un diseño eficaz. En consecuencia, el auditor evalúa en primer lugar el diseño del control. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia de control.

A177. Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control pueden incluir:

- La indagación ante los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

A178. El auditor puede esperar, basándose en la experiencia de la auditoría anterior o en los procedimientos de valoración del riesgo del periodo actual, que la dirección no haya diseñado o implementado los controles de un modo eficaz para responder a un riesgo significativo. En esos casos, los procedimientos aplicados para cumplir el requerimiento del apartado 26(d) pueden consistir en determinar que dichos controles no han sido diseñados o implementados de un modo eficaz. Si los resultados de los procedimientos indican que los controles han sido diseñados o implementados recientemente, se requiere que el auditor aplique los procedimientos del apartado 26(b)–(d) a los controles diseñados o implementados recientemente.

A179. Es posible que el auditor concluya que es adecuado comprobar un control eficazmente diseñado e implementado para tener en cuenta su eficacia operativa en el diseño de procedimientos sustantivos. Sin embargo, cuando un control no está diseñado o implementado de un modo eficaz, no tiene ninguna utilidad comprobarlo. Cuando el auditor prevé comprobar un control, la información que obtenga sobre el grado en que el control responde al riesgo o los riesgos de incorrección material es un dato para su valoración del riesgo en las afirmaciones.

A180. Evaluar el diseño y determinar la implementación de controles identificados en el componente de actividades de control no es suficiente para comprobar su eficacia operativa. Sin embargo, en el caso de controles automatizados, el auditor puede planificar comprobar la eficacia operativa de los controles automatizados mediante la identificación y comprobación de controles generales de TI que aseguran el funcionamiento congruente de un control automatizado en vez de aplicar pruebas de eficacia operativa directamente sobre los controles automatizados. La obtención de evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control en otros momentos del periodo que comprende la auditoría. En la NIA 330⁴⁵ se describen con más detalle las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, incluidas las pruebas de controles indirectos.

A181. Cuando el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún le puede ayudar en el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

Ejemplo:

Los resultados de esos procedimientos de valoración del riesgo pueden proporcionar una base para la consideración por el auditor de posibles desviaciones en una población cuando diseñe muestras de auditoría.

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A182. En la realización de las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad⁴⁶, es posible que el auditor determine que algunas de las políticas de la entidad en un componente no son adecuadas a la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Esta determinación puede ser un indicador que ayude al auditor en la identificación de deficiencias de control. Si el auditor ha identificado una o varias deficiencias de control, puede tener en cuenta el efecto de esas deficiencias para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

⁴⁵ NIA 330, apartados 8-11

⁴⁶ Apartados 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) y 26(d)

A183. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control, la NIA 265⁴⁷ requiere que determine si, individualmente o su combinación, constituyen una deficiencia significativa. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar si una deficiencia representa una deficiencia de control significativa⁴⁸.

Ejemplos:

Las circunstancias que pueden ser indicativas de que existe una deficiencia de control significativa incluyen cuestiones como:

- la identificación de fraude, cualquiera que sea su magnitud, en el que participe la alta dirección;
- procesos internos identificados que son inadecuados relacionados con las deficiencias de información y comunicación observadas por la auditoría interna;
- deficiencias comunicadas con anterioridad que no hayan sido corregidas por la dirección de modo oportuno;
- que la dirección no haya respondido a riesgos significativos, por ejemplo, no implementando controles sobre riesgos significativos; y
- la reexpresión de estados financieros emitidos con anterioridad.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 28–37)

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material

A184. Los riesgos de incorrección material son identificados y valorados por el auditor con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

A185. La información obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo se utiliza como evidencia de auditoría para sustentar la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida en la evaluación del diseño de controles identificados y en la determinación de si se han implementado en el componente de actividades de control se utiliza como evidencia de auditoría justificativa de la valoración del riesgo. Esta evidencia también proporciona una base para el diseño por el auditor de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, así como para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330.

Identificación de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 28)

A186. La identificación de los riesgos de incorrección material se realiza antes de considerar cualquiera de los correspondientes controles (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración preliminar del auditor de las incorrecciones que tienen una probabilidad razonable tanto de existir como de ser materiales en caso de que existan⁴⁹.

A187. La identificación de los riesgos de incorrección material también proporciona al auditor una base para la determinación de las afirmaciones relevantes, lo que le ayuda a determinar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

Afirmaciones

Por qué el auditor utiliza afirmaciones

A188. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Las afirmaciones para las que el auditor ha identificado riesgos relacionados de incorrección material son afirmaciones relevantes.

La utilización de afirmaciones

A189. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen en el apartado A190(a)-(b) más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los

⁴⁷ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 8

⁴⁸ En los apartados A6–A7 de la NIA 265 se exponen indicadores de deficiencias significativas y de cuestiones que se deben considerar en la determinación de si una deficiencia, o una combinación de deficiencias, en el control interno constituye una deficiencia significativa.

⁴⁹ NIA 200, apartado A16

aspectos descritos más adelante hayan sido cubiertos. El auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, con las afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar.

A190. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir se pueden clasificar en las categorías siguientes:

- (a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría:
 - (i) Ocurrencia – las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.
 - (ii) Integridad – se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
 - (iii) Exactitud – las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
 - (iv) Corte de operaciones – las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
 - (v) Clasificación – las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
 - (vi) Presentación – las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- (b) Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo:
 - (i) Existencia – los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
 - (ii) Derechos y obligaciones – la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
 - (iii) Integridad – se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
 - (iv) Exactitud, valoración e imputación – los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
 - (v) Clasificación – los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas.
 - (vi) Presentación – los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A191. Las afirmaciones descritas en el apartado A190(a)–(b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados.

Ejemplo:

Un ejemplo de esa información a revelar incluye cuando es posible que la entidad esté obligada por el marco de información financiera aplicable a describir su exposición a riesgos originados por instrumentos financieros, incluido cómo surgen dichos riesgos; los objetivos, políticas y procedimientos para gestionar los riesgos y los métodos utilizados para medir los riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A192. Al efectuar afirmaciones acerca de los estados financieros de entidades del sector público, además de las afirmaciones mencionadas en el apartado A190 (a)- (b), la dirección puede afirmar a menudo que las transacciones y hechos se han desarrollado de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, o de otro tipo. Dichas afirmaciones pueden incluirse en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

Riesgos de incorrección material en los estados financieros (Ref: Apartados 28 (a) y 30)

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A193. El auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros con el fin de determinar si estos tienen un efecto generalizado sobre los estados financieros y, en consecuencia, requerirían una respuesta global de conformidad con la NIA 330⁵⁰.

A194. Además, los riesgos de incorrección material en los estados financieros también pueden afectar a afirmaciones concretas y la identificación de estos riesgos puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material en las afirmaciones y en el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para tratar riesgos identificados.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A195. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (por ejemplo, riesgo de elusión de controles por la dirección). Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de manera generalizada. La evaluación por el auditor de si los riesgos identificados se relacionan de manera generalizada con los estados financieros sustenta su valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. En otros casos, se pueden identificar también determinadas afirmaciones susceptibles de ese riesgo y pueden, por lo tanto, afectar a la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Ejemplo:

La entidad se enfrenta a pérdidas de explotación y problemas de liquidez y depende de financiación que aún no se ha obtenido. En dicha circunstancia, el auditor puede determinar que el principio contable de empresa en funcionamiento da lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros. En esta situación, quizás resulte necesario que el marco contable se aplique utilizando bases de liquidación lo que afectaría a todas las afirmaciones de manera generalizada.

A196. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros se ven influenciadas por su conocimiento del sistema de control interno de la entidad, en especial por su conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad; y:

- por el resultado de las correspondientes evaluaciones requeridas por los apartados 21(b), 22(b), 24(c) y 25(c); y
- por cualquier deficiencia identificada en los controles de conformidad con el apartado 27.

En concreto, los riesgos en los estados financieros pueden originarse por deficiencias en el entorno de control o por hechos o condiciones externos, como condiciones económicas en declive.

A197. Los riesgos de incorrección material debidos a fraude pueden ser de especial relevancia para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Ejemplo:

El auditor conoce por indagaciones ante la dirección que los estados financieros de la entidad van a ser utilizados en discusiones con prestamistas con el fin de obtener financiación adicional para mantener el fondo de maniobra. El auditor puede, en consecuencia, determinar que existe una mayor susceptibilidad de incorrección debida a factores de riesgo de fraude que afectan al riesgo inherente (es decir, la susceptibilidad de los estados financieros a incorrección material debida al riesgo de información financiera fraudulenta, como una sobrevaloración de activos e ingresos y una infravaloración de pasivos y gastos para asegurar que se obtendrá la financiación).

A198. El conocimiento del auditor, incluidas las correspondientes evaluaciones, del entorno de control y de otros componentes del sistema de control interno puede generar dudas sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría en la que basar la opinión de auditoría o ser causa de renuncia al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

⁵⁰ NIA 330, apartado 5

Ejemplos:

- Como resultado de su evaluación del entorno de control de la entidad, el auditor tiene reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad, las cuales pueden ser tan graves, que le lleven a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente intencionadamente unos estados financieros incorrectos es tal, que no se puede realizar una auditoría.
- Como resultado de su evaluación del sistema de información y comunicación de la entidad, el auditor determina que se han gestionado de manera deficiente cambios significativos en el entorno de las TI, con una escasa supervisión por parte de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor concluye que tiene reservas significativas acerca del estado y la fiabilidad de los registros contables de la entidad. En esas circunstancias, el auditor puede determinar que es poco probable que se disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para una opinión de auditoría no modificada sobre los estados financieros.

A199. La NIA 705 (Revisada)⁵¹ establece los requerimientos y proporciona orientaciones para determinar si es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión o, como puede ser necesario en algunos casos, renuncie al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A200. En el caso de entidades del sector público, la identificación de riesgos en los estados financieros puede incluir la consideración de cuestiones relacionadas con el clima político, el interés público y lo sensibles que sean los programas.

Riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 28(b))

El **Anexo 2** contiene ejemplos, en el contexto de los factores de riesgo inherente, de hechos o condiciones que pueden indicar una susceptibilidad a incorrecciones que pueden ser materiales.

A201. Los riesgos de incorrección material que no se relacionan de manera generalizada con los estados financieros son riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Afirmaciones relevantes y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos (Ref: Apartado 29)

Por qué se determinan las afirmaciones relevantes y los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos

A202. La determinación de las afirmaciones relevantes y de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos proporciona la base para el alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad que debe obtener de conformidad con el apartado 25(a). Este conocimiento también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (véase el apartado A86).

Herramientas y técnicas automatizadas

A203. El auditor puede utilizar técnicas automatizadas para ayudarle en la identificación de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

Ejemplos:

- Se puede analizar la totalidad de una población de transacciones utilizando herramientas y técnicas automatizadas para conocer su naturaleza, fuente, dimensión y volumen. Mediante la aplicación de técnicas automatizadas, el auditor puede, por ejemplo, detectar que una cuenta con saldo cero al final del periodo está formada por numerosas transacciones y anotaciones en el diario registradas a lo largo del tiempo que se compensan, lo que indica que el saldo contable o el tipo de transacciones puede ser significativo (por ejemplo, una cuenta relacionada con el pago de nóminas). Esa misma cuenta puede permitir detectar también reembolsos de gastos a la dirección (y a otros empleados), lo que podría dar lugar a información a revelar significativa debido a que estos pagos se realizan a partes vinculadas.
- El auditor puede detectar con más facilidad un tipo significativo de transacciones que no había sido previamente identificada analizando los flujos de toda una población de transacciones de ingresos.

⁵¹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Información a revelar que puede ser significativa

A204. La información a revelar significativa incluye información a revelar tanto cuantitativa como cualitativa para la que existe una o varias afirmaciones relevantes. Algunos ejemplos de información a revelar que tiene aspectos cualitativos y que puede contener afirmaciones relevantes, por lo es posible que sea considerada significativa por el auditor, incluyen información a revelar sobre:

- Liquidez y cláusulas del contrato de deuda en el caso de una entidad con una situación financiera delicada.
- Hechos o circunstancias que han originado el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor de activos.
- Principales fuentes de incertidumbre en la estimación, incluidas las hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio de política contable y otra información a revelar relevante requerida por el marco de información financiera aplicable cuando, por ejemplo, se espera que nuevos requerimientos de información financiera tengan un impacto significativo sobre la situación financiera y el resultado de la entidad.
- Acuerdos de remuneración con pagos basados en acciones, incluida la información sobre el modo en que se determinaron las cantidades registradas, y otra información a revelar relevante.
- Partes vinculadas y transacciones entre partes vinculadas.
- Análisis de sensibilidad, incluidos los efectos de los cambios en las hipótesis utilizadas por la entidad en sus técnicas de valoración con el fin de permitir a los usuarios entender la incertidumbre subyacente en la medición de un importe registrado o revelado.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados 31–33)

Valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud (Ref: Apartado 31)

Por qué el auditor valora la probabilidad de que ocurra una incorrección y su magnitud

A205. El auditor valora la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud en el caso de riesgos identificados de incorrección material porque la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista y de la magnitud de la incorrección potencial si existe determina el punto en el espectro de riesgo inherente en el que se sitúa el riesgo inherente identificado, lo que proporciona información para el diseño por el auditor de procedimientos posteriores de auditoría para responder al riesgo.

A206. La valoración del riesgo inherente de los riesgos identificados de incorrección material también ayuda al auditor a determinar los riesgos significativos. El auditor determina los riesgos significativos porque la NIA 330 y otras NIA requieren respuestas específicas a riesgos significativos.

A207. Los factores de riesgo inherente influyen en la valoración por el auditor de la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, mayor será, probablemente, la valoración del riesgo inherente. Considerar el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de una afirmación a incorrección ayuda al auditor a responder adecuadamente al riesgo inherente para riesgos de incorrección material en las afirmaciones y a diseñar una respuesta más precisa a dicho riesgo.

Espectro de riesgo inherente

A208. En la valoración del riesgo inherente, el auditor aplica su juicio profesional para determinar la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y de su magnitud.

A209. El riesgo inherente valorado relacionado con un determinado riesgo de incorrección material en las afirmaciones supone un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro de riesgo inherente. El juicio acerca de la valoración del punto del rango de riesgo inherente en el que se encuentra el riesgo puede variar según la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y tiene en cuenta la valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud, así como de los factores de riesgo inherente.

A210. En la consideración de la probabilidad de que exista una incorrección, el auditor tiene en cuenta la posibilidad de que exista una incorrección basándose en la consideración de los factores de riesgo inherente.

A211. En la consideración de la magnitud de una incorrección, el auditor tiene en cuenta los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, se pueden considerar materiales las incorrecciones en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en base a su dimensión, naturaleza o circunstancias).

A212. El auditor utiliza la significatividad de la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección material y la magnitud de la posible incorrección para determinar en qué punto del espectro de riesgo inherente (es decir, el rango) valora que se sitúa el riesgo inherente. Cuanto mayor sea la combinación de la probabilidad de que exista y la magnitud, mayor será la valoración del

riesgo inherente; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la valoración del riesgo inherente.

A213. Si la valoración de un riesgo le sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente, no significa que tanto la magnitud como la probabilidad de que exista tengan que ser valoradas como altas. Es más bien el punto de intersección de la magnitud y de la probabilidad de la incorrección material en el espectro de riesgo inherente lo que determinará si el riesgo inherente valorado se sitúa en un punto alto o bajo del espectro de riesgo inherente. La valoración de un riesgo inherente como más alto también puede tener su origen en diferentes combinaciones de probabilidad y magnitud, por ejemplo, una valoración del riesgo inherente como más alto puede ser el resultado de una baja probabilidad y de una magnitud muy alta.

A214. Con el fin de desarrollar estrategias adecuadas para responder a los riesgos de incorrección material, el auditor puede clasificar los riesgos de incorrección material en categorías dentro del espectro de riesgo inherente en base a la valoración de su riesgo inherente. Estas categorías se pueden describir de varias maneras. Independientemente del método de clasificación que se utilice, la valoración por el auditor del riesgo inherente es adecuada cuando el diseño y la implementación de procedimientos posteriores de auditoría para tratar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones dan una respuesta adecuada a la valoración del riesgo inherente y a los motivos para dicha valoración.

Riesgos generalizados de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 31(b))

A215. Al valorar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, es posible que el auditor concluya que algunos riesgos de incorrección material están relacionados de un modo más generalizado con los estados financieros en su conjunto y afectan potencialmente a muchas afirmaciones, en cuyo caso es posible que el auditor actualice la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

A216. En circunstancias en las que ciertos riesgos de incorrección material son identificados como riesgos en los estados financieros debido a su efecto generalizado en varias afirmaciones y se pueden identificar con afirmaciones específicas, se requiere que el auditor tenga en cuenta esos riesgos al valorar el riesgo inherente para los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A217. En la aplicación de juicio profesional en cuanto a la valoración del riesgo de incorrección material, los auditores del sector público pueden considerar la complejidad de las disposiciones reglamentarias y directrices, así como los riesgos de incumplimiento con las autoridades.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor centrar más su atención en los riesgos que están en la parte más alta del espectro de riesgo inherente, realizando determinadas actuaciones que constituyen respuestas requeridas, que incluyen:

- Se requiere que se identifiquen controles que responden a riesgos significativos de conformidad con el apartado 26(a)(i), con un requerimiento de evaluar si el control ha sido diseñado de modo eficaz y ha sido implementado de conformidad con el apartado 26(d).
- La NIA 330 requiere que los controles que responden a riesgos significativos se comprueben en el periodo actual (cuando el auditor tiene intención de confiar en la eficacia operativa de esos controles) y que se planifiquen y apliquen procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo identificado⁵².
- La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor⁵³.
- La NIA 260 (Revisada) requiere que exista comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor⁵⁴.
- La NIA 701 requiere que el auditor tenga en cuenta los riesgos significativos cuando determine las cuestiones que han requerido atención significativa por su parte, las cuales pueden ser cuestiones clave de la auditoría⁵⁵.
- La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación de auditoría, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas, incluidos los riesgos significativos, se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella⁵⁶.

⁵² NIA 330, apartados 15 y 21

⁵³ NIA 330, apartado 7(b)

⁵⁴ NIA 260 (Revisada), apartado 15

⁵⁵ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 9

⁵⁶ NIA 220, apartados 17 y A19

- La NIA 600 requiere una mayor participación del socio del encargo del grupo si el riesgo significativo está relacionado con un componente en una auditoría del grupo y que el equipo del encargo del grupo dirija el trabajo que se requiere en el componente que realice el auditor del componente⁵⁷.

Determinación de los riesgos significativos

- A219. En la determinación de los riesgos significativos, el auditor puede identificar en primer lugar los riesgos de incorrección material valorados cuyo riesgo inherente se haya valorado como más alto dentro del espectro de riesgo inherente para sustentar su consideración de qué riesgos se pueden encontrar próximos al límite superior. Encontrarse próximo al límite superior en el espectro de riesgo inherente será distinto según la entidad y no significará necesariamente lo mismo para una entidad de un periodo a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se está valorando el riesgo.
- A220. La determinación de cuáles de los riesgos de incorrección material valorados se encuentran próximos al límite superior dentro del espectro de riesgo inherente y constituyen, por lo tanto, riesgos significativos es una cuestión de juicio profesional, salvo si el riesgo es de un tipo de riesgo que debe ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otra NIA. La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude⁵⁸.

Ejemplo:

- Normalmente se determinaría que el dinero en efectivo en un supermercado tiene una elevada probabilidad de posible incorrección (debido al riesgo de apropiación indebida del efectivo), sin embargo, la magnitud sería habitualmente muy reducida (debido al pequeño volumen de efectivo que se maneja en las tiendas). La combinación de estos dos factores en el espectro de riesgo inherente probablemente no tendría como resultado que se determine que la existencia de efectivo sea un riesgo significativo.
- Una entidad está negociando vender un segmento de negocio. El auditor considera el efecto en el deterioro del fondo de comercio y puede determinar que hay una probabilidad más alta de posible incorrección y una magnitud más alta debido al impacto de los factores de riesgo inherente de subjetividad, incertidumbre y susceptibilidad de sesgo de la dirección y otros factores de riesgo de fraude. Esto puede tener como resultado que se determine que el deterioro del fondo de comercio sea un riesgo significativo.

A221. El auditor también tiene en cuenta los efectos relativos de los factores de riesgo inherente al valorar el riesgo inherente. Es probable que el riesgo valorado sea menor cuanto menor sea el efecto de los factores de riesgo inherente. Los riesgos de incorrección material cuyo riesgo inherente haya sido valorado como más alto y que pueden, en consecuencia, determinarse como riesgos significativos, pueden ser originados por cuestiones como las siguientes:

- Transacciones para las que existen múltiples tratamientos contables aceptables por lo que interviene la subjetividad.
- Estimaciones contables con una elevada incertidumbre en la estimación o modelos complejos.
- Complejidad en la recogida y procesamiento de datos para sustentar saldos contables.
- Saldo contables o información a revelar cuantitativa en la que intervienen cálculos complejos.
- Principios contables que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- Cambios en los negocios de la entidad que suponen cambios contables, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 33)

Por qué se requiere que se identifiquen los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A222. Debido a la naturaleza de un riesgo de incorrección material y a las actividades de control que tratan ese riesgo, en algunas circunstancias, la única forma de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es comprobar la eficacia operativa de los controles. En consecuencia, se requiere que el auditor identifique cualquier riesgo de ese tipo por las implicaciones para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

A223. El apartado 26(a)(iii) también requiere la identificación de controles que responden a riesgos para los que los procedimientos

⁵⁷ NIA 600, apartados 30 y 31

⁵⁸ NIA 240, apartados 26-28

sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada porque se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330⁵⁹, diseñe y realice pruebas de esos controles.

Determinación de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A224. Cuando transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en aquellas circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica solo de manera electrónica, como en un sistema de información que implica un alto grado de integración a través de sus aplicaciones de TI. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.

Ejemplo:

Por lo general, no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los ingresos de una entidad de telecomunicaciones basándose sólo en procedimientos sustantivos. Esto es así porque la evidencia sobre llamadas o tráfico de datos no existe en un formato observable. En su lugar, por lo general, se realizan pruebas de controles sustanciales para determinar que el origen y finalización de llamadas y el tráfico de datos se capturan correctamente (por ejemplo, minutos de una llamada o volumen de una descarga) y se registran correctamente en el sistema de facturación de la entidad.

A225. La NIA 540 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales relacionadas con las estimaciones contables acerca de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁶⁰. En relación con las estimaciones contables esto puede no estar limitado al procesamiento automatizado, sino que puede ser también aplicable a modelos complejos.

Valoración del riesgo de control (Ref: Apartado 34)

A226. Los planes del auditor de comprobar la eficacia operativa de los controles se basan en la expectativa de que los controles funcionan eficazmente, y esto será la base de la valoración por el auditor del riesgo de control. La expectativa inicial de la eficacia operativa de los controles se basa en la evaluación por el auditor del diseño de los controles identificados en el componente de actividades de control y en la determinación de su implementación. Una vez que el auditor haya comprobado la eficacia operativa de los controles de conformidad con la NIA 330, podrá confirmar su expectativa inicial acerca de la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están funcionando eficazmente según lo esperado, el auditor tendrá que revisar la valoración del riesgo de control de conformidad con el apartado 37.

A227. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera, y se puede expresar de diferentes formas.

A228. Si el auditor prevé comprobar la eficacia operativa de los controles, puede resultar necesario probar una combinación de controles para confirmar sus expectativas de que los controles están funcionando eficazmente. El auditor puede tener previsto probar tanto controles directos como indirectos, incluidos controles generales de TI y, en ese caso, tener en cuenta el efecto combinado esperado de los controles al valorar el riesgo de control. En la medida en que el control que vaya a ser probado no trate totalmente el riesgo inherente valorado, el auditor determinará las implicaciones para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

A229. Cuando el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de un control automatizado, puede también planificar comprobar la eficacia operativa de los correspondientes controles generales de TI que sustentan el funcionamiento continuo de dicho control automatizado para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI y para proporcionar una base para la expectativa del auditor de que el control automatizado funcionó eficazmente durante todo el periodo. Si el auditor espera que los correspondientes controles de TI sean ineficaces, esta determinación puede afectar a su valoración del riesgo de control en las afirmaciones y sus procedimientos posteriores de auditoría quizás tengan que incluir procedimientos sustantivos para responder a los riesgos aplicables derivados de la utilización de TI. En la NIA 330⁶¹ se proporcionan orientaciones adicionales sobre los procedimientos que el auditor puede aplicar en estas circunstancias.

⁵⁹ NIA 330, apartado 8

⁶⁰ NIA 540 (Revisada), apartados A87–A89

⁶¹ NIA 330, apartados A29–A31

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 35)

Por qué el auditor evalúa la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

A230. La evidencia obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Esto proporciona una base para el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330. En consecuencia, la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error en los estados financieros y en las afirmaciones.

La evaluación de la evidencia de auditoría

A231. La evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones⁶².

Escepticismo profesional

A232. Al evaluar la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, el auditor considera si ha obtenido suficiente conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad para poder identificar los riesgos de incorrección material, así como si existe cualquier evidencia contradictoria que pueda indicar un riesgo de incorrección material.

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales (Ref: Apartado 36)

A233. Como se explica en la NIA 320⁶³, la materialidad y el riesgo de auditoría se consideran al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros⁶⁴. A los efectos de esta NIA y del apartado 18 de la NIA 330, los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar son materiales si podría esperarse razonablemente que omitiendo, revelando con incorrecciones u ocultando información sobre ellos, se influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto.

A234. Es posible que existan tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que sean materiales pero que no se haya determinado que sean tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (es decir, no se han identificado afirmaciones relevantes).

Ejemplo:

La entidad puede disponer de información revelada sobre remuneración a directivos para la que el auditor no haya identificado un riesgo de incorrección material. Sin embargo, el auditor puede determinar que esta información revelada es material en base a las consideraciones del apartado A233.

A235. Los procedimientos de auditoría para tratar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que son materiales pero que no se consideran significativos se tratan en la NIA 330⁶⁵. Cuando se determina que un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es significativo como lo requiere el apartado 29, dicho tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es también un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar material a los efectos del apartado 18 de la NIA 330.

Revisión de la valoración del riesgo (Ref: Apartado 37)

A236. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor nueva información u otra información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo.

Ejemplo:

La valoración del riesgo por la entidad puede estar basada en la suposición de que ciertos controles están funcionando de manera eficaz. Al realizar las pruebas sobre dichos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no funcionaron de

⁶² NIA 500, apartado A1

⁶³ NIA 320, apartado A1

⁶⁴ NIA 320, apartado 4

⁶⁵ NIA 330, apartado 18

manera eficaz en momentos importantes durante la realización de la auditoría. Del mismo modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar incorrecciones por cantidades superiores o con mayor frecuencia de lo que corresponde a las valoraciones del riesgo realizadas por el auditor. En tales circunstancias, puede ocurrir que la valoración del riesgo no refleje adecuadamente las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos posteriores de auditoría planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Los apartados 16 y 17 de la NIA 330 proporcionan orientaciones adicionales para la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

Documentación (Ref: Apartado 38)

A237. En el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de periodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad.

A238. La NIA 230 señala que, entre otras consideraciones, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor⁶⁶. Por ejemplo, cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al evaluar si la evidencia de auditoría proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

- el apartado 13, que requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar la existencia de riesgos o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda contradecir la existencia de riesgos;
- el apartado 17, que requiere una discusión entre los miembros clave del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material;
- los apartados 19(b) y 20, que requieren que el auditor obtenga un conocimiento de los motivos de cualquier cambio en las políticas contables de la entidad y que evalúe si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable;
- los apartados 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) y 27, que requieren que el auditor evalúe, en base al conocimiento obtenido, si los componentes del sistema de control interno de la entidad son adecuados a las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y complejidad de la entidad, y que determine si se han identificado una o más deficiencias de control;
- el apartado 35, que requiere que el auditor tenga en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección y que evalúe si esa evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
- el apartado 36, que requiere que el auditor evalúe, cuando sea aplicable, si la determinación por el auditor de que no existen riesgos de incorrección material para un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar materiales continúa siendo adecuada.

Graduación

A239. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 38 debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional.

A240. Es posible que sea necesaria documentación más detallada, que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, para sustentar el fundamento de los juicios difíciles aplicados.

A241. En el caso de auditorías de entidades menos complejas, la forma y extensión de la documentación pueden ser sencillas y relativamente breves. La forma y extensión de la documentación del auditor depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su sistema de control interno, de la disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave⁶⁷ del conocimiento documentados por el auditor pueden incluir aquellos que sirvieron de base al auditor para valorar los riesgos de

⁶⁶ NIA 230, apartado A7

⁶⁷ NIA 230, apartado 8

incorrección material. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente cada uno de los factores de riesgo inherente que se tuvo en cuenta al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Ejemplo:

En las auditorías de entidades menos complejas, la documentación de auditoría puede incluirse en la del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría⁶⁸. Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores de auditoría⁶⁹.

⁶⁸ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartados 7, 9 y A11

⁶⁹ NIA 330, apartado 28

Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio

En este anexo se explican los objetivos y el alcance del modelo de negocio de la entidad y se proporcionan ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las actividades de la entidad que pueden formar parte del modelo de negocio. El conocimiento por el auditor del modelo de negocio de la entidad, y del modo en que se ve afectado por su estrategia y objetivos de negocio, puede ayudar al auditor en la identificación de los riesgos de negocio que pueden tener un efecto sobre los estados financieros. Además, esto puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material.

Objetivos y alcance de un modelo de negocio de una entidad

1. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad considera, por ejemplo, su estructura organizativa, sus operaciones o el alcance de sus actividades, sus líneas de negocio (incluidos los competidores y los clientes de estos), sus procesos, sus oportunidades de crecimiento, su globalización, los requerimientos normativos y las tecnologías. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad crea, preserva y capta valor económico o más amplio, para sus grupos de interés.
2. Las estrategias son los enfoques que la dirección prevé utilizar para alcanzar los objetivos de la entidad, incluido el modo en que piensa responder a los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta. La dirección cambia las estrategias de la entidad en el transcurso del tiempo para responder a los cambios en sus objetivos y en las circunstancias internas y externas en las que opera.
3. La descripción de un modelo de negocio habitualmente incluye:
 - El alcance de las actividades de la entidad y el motivo para realizarlas.
 - La estructura de la entidad y la magnitud de sus operaciones.
 - Los mercados o los círculos geográficos o demográficos, y partes de la cadena de valor, en los que opera, el modo en que interactúa con esos mercados o círculos (principales productos, segmentos de clientela y métodos de distribución) y la base sobre la que compete.
 - Los procesos de negocio o los procesos operativos de la entidad (por ejemplo, los procesos de inversión, de financiación y de explotación) empleados en la realización de sus actividades, centrándose en las partes de los procesos de negocio que son importantes para la creación, preservación o captación de valor.
 - Los recursos (por ejemplo, financieros, humanos, intelectuales, medioambientales y tecnológicos) y otros datos y relaciones (por ejemplo, clientes, competidores, proveedores y empleados) que son necesarios o importantes para su éxito.
 - El modo en que el modelo de negocio de la entidad integra la utilización de TI en sus interacciones con clientes, proveedores, fuentes de financiación y otros interesados mediante intercomunicaciones de TI y otras tecnologías.
4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio originado por una caída significativa de los valores en el mercado inmobiliario puede incrementar el riesgo de incorrección material asociado con la afirmación de valoración en el caso de un prestamista de préstamos a medio plazo con garantía inmobiliaria. No obstante, el mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento importante de la situación económica que incrementa a la vez el riesgo subyacente de pérdidas por insolvencias en sus préstamos, puede tener también una consecuencia a más largo plazo. La exposición neta a pérdidas por insolvencias resultante puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. De ser así, ello podría tener implicaciones en la conclusión de la dirección y del auditor sobre lo adecuado de la utilización por la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento y de la determinación de si existe una incertidumbre material. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede producir un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el **Anexo 2** se enumeran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material.

Actividades de la entidad

5. Algunos ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de las actividades de la entidad (incluido su modelo de negocio) incluyen:
 - (a) Operaciones de negocio, tales como:

- Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades de marketing.
 - Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
 - Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
 - Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
 - Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y cantidades de existencias.
 - Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de convenios colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones sobre acciones y de bonos de incentivos, así como la regulación gubernamental en relación con las cuestiones laborales).
 - Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
 - Transacciones con partes vinculadas.
- (b) Inversiones y actividades de inversión, tales como:
- Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
 - Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
 - Actividades de inversión en capital.
 - Inversiones en entidades que no consolidan, incluidas asociaciones no controladas, negocios conjuntos y entidades con cometido especial no controladas.
- (c) Financiación y actividades de financiación, tales como:
- Estructura de propiedad de entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.
 - Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.
 - Beneficiarios efectivos (por ejemplo, nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas.
 - Uso de instrumentos financieros derivados.

Naturaleza de las entidades con cometido especial

6. Una entidad con cometido especial (denominada en algunos casos vehículo con cometido especial) es una entidad generalmente constituida con un propósito limitado y bien definido, como, por ejemplo, llevar a cabo un arrendamiento o una titulación de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, fideicomiso, sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o una entidad no constituida con forma jurídica de sociedad. La entidad por cuenta de la que se ha constituido la entidad con cometido especial puede a menudo transferirle activos (por ejemplo, como parte de una transacción para dar de baja activos financieros), obtener el derecho a utilizar sus activos, o prestarle servicios, a la vez que la entidad con cometido especial puede obtener financiación de otras partes. Como se indica en la NIA 550, en algunas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada de la entidad⁷⁰.
7. Los marcos de información financiera a menudo establecen condiciones detalladas para delimitar lo que se entiende por control, o circunstancias en las cuales la entidad con cometido especial debería ser tenida en cuenta para la consolidación. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes en los que participa la entidad con cometido especial.

⁷⁰ NIA 550, apartado A7

Conocimiento de los factores de riesgo inherente

En este anexo se proporciona una explicación más detallada de los factores de riesgo inherente, así como cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento y aplicación de los factores de riesgo inherente para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Los factores de riesgo inherente

1. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar a incorrección, debida a fraude o error, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude⁷¹ en la medida en la que afectan al riesgo inherente. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad de conformidad con los apartados 19(a)–(b), el auditor también comprende el modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros.
2. Algunos de los factores de riesgo inherente relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable (denominados en este apartado “información requerida”) incluyen:
 - *Complejidad* — se origina, bien por la naturaleza de la información, bien por el modo en que se prepara la información requerida, incluido cuando dichos procesos de preparación son inherentemente más difíciles de aplicar. Por ejemplo, la complejidad puede surgir:
 - en el cálculo de provisiones para descuentos de proveedores porque puede ser necesario tener en cuenta distintos términos comerciales con muchos proveedores distintos, o muchos términos contractuales interrelacionados que son, todos ellos, aplicables en el cálculo de los descuentos a abonar; o
 - cuando existen muchas fuentes posibles de datos, con diferentes características que se utilizan en la realización de una estimación contable, el procesamiento de esos datos implica muchos pasos interrelacionados y los datos, en consecuencia, son inherentemente más difíciles de identificar, capturar, acceder, comprender o procesar.
 - *Subjetividad* — se origina por limitaciones inherentes en la capacidad de preparar la información requerida de un modo objetivo, debido a limitaciones en la disponibilidad de conocimiento o de información, de tal modo que la dirección puede tener que elegir o aplicar un juicio subjetivo acerca del enfoque más adecuado y acerca de la información resultante que se debe incluir en los estados financieros. Debido a distintos enfoques en la preparación de la información requerida, se podrían producir diferentes resultados de una adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable. A medida que aumentan las limitaciones en el conocimiento o en los datos, aumenta la subjetividad de los juicios que podrían aplicar personas razonablemente conocedoras e independientes, así como la diversidad de los posibles resultados de esos juicios.
 - *Cambio* — es el resultado de hechos o condiciones que, a lo largo del tiempo, afectan al negocio de la entidad o a los aspectos económicos, contables, normativos, sectoriales u otros del entorno en el que opera, cuando se reflejan los efectos de esos hechos o condiciones en la información requerida. Dichos hechos o condiciones pueden ocurrir durante el periodo de información financiera o entre periodos. Por ejemplo, el cambio puede ser el resultado de desarrollos en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, en la entidad y su modelo de negocio o en el entorno en el que opera la entidad. Dicho cambio puede afectar a las hipótesis y juicios de la dirección, incluido cuando está relacionado con la elección de políticas contables por la dirección o el modo en que se realizan las estimaciones contables o se determina la correspondiente información a revelar.
 - *Incertidumbre* — surge cuando la información requerida no se puede preparar solo sobre la base de datos suficientemente precisos y completos que se pueden verificar mediante observación directa. En estas circunstancias, es posible que se tenga que adoptar un enfoque que aplica el conocimiento disponible para preparar información utilizando datos observables suficientemente precisos y completos, siempre que estén disponibles y, cuando no lo estén, hipótesis sustentadas por los datos más adecuados de que se disponga. Las restricciones sobre la disponibilidad de conocimiento o datos, que no se encuentran bajo control de la dirección (sujetas, en su caso, a restricciones de coste) son fuentes de incertidumbre y su efecto en la preparación de la información requerida no se puede eliminar. Por ejemplo, la incertidumbre en la estimación surge cuando el importe monetario requerido no se puede determinar con precisión y el

⁷¹ NIA 240, apartados A24–A27

resultado de la estimación no se conoce antes de la fecha en que se finalizan los estados financieros.

- *Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente* — la susceptibilidad de sesgo de la dirección es el resultado de condiciones que originan susceptibilidad de que la dirección no mantenga, intencionadamente o no, la neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la dirección se asocia con frecuencia a determinadas condiciones que tienen la posibilidad de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al aplicar el juicio (indicadores de sesgo potencial de la dirección), lo que podría dar lugar a una incorrección material en la información que, si fuera intencionada, sería fraudulenta. Dichos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afectan al riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado resultado, tal como un objetivo de beneficio o un ratio de capital) y la oportunidad de no mantener la neutralidad. En los apartados A1 a A5 de la NIA 240 se describen factores relevantes para la susceptibilidad de incorrección debida a fraude bajo la forma de información financiera fraudulenta o de apropiación indebida de activos.

3. Cuando la complejidad es un factor de riesgo inherente, puede existir una necesidad inherente de procesos más complejos para la preparación de la información, y esos procesos pueden ser inherentemente más difíciles de aplicar. Como resultado, su aplicación puede requerir cualificaciones o conocimientos especializados y la utilización de un experto de la dirección.
4. Cuando el juicio de la dirección es más subjetivo, la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, intencionado o no, también puede ser mayor. Por ejemplo, puede ser necesaria la aplicación de juicios significativos por la dirección para la realización de estimaciones contables que se han identificado como estimaciones con una elevada incertidumbre en la estimación, y las conclusiones relativas a los métodos, datos e hipótesis pueden reflejar sesgo de la dirección, intencionado o no.

Ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material

5. A continuación, figuran ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y de condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros, con respecto a los estados financieros o a las afirmaciones. Los ejemplos mencionados, clasificados por factor de riesgo inherente, abarcan un amplio espectro de hechos y condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva. Los hechos y condiciones se han clasificado por el factor de riesgo inherente cuyo efecto puede ser mayor dadas las circunstancias. Es importante tener en cuenta que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, los hechos y las condiciones del ejemplo también pueden estar sujetos a otros factores de riesgo inherente en distinto grado o ser afectados por ellos.

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
Complejidad	<p>Normativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja. <p>Modelo de negocio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos. <p>Marco de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mediciones contables que conllevan procesos complejos. <p>Transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.
Subjetividad	<p>Marco de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Una amplia variedad de posibles criterios de medición de una estimación contable. Por ejemplo, el reconocimiento por la dirección de la amortización o de los ingresos y gastos de construcción. • La elección por la dirección de una técnica o modelo de valoración para un activo no corriente, como inversiones inmobiliarias.
Cambio	<p>Condiciones económicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
	<p>Mercados:</p> <ul style="list-style-type: none"> Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros. <p>Pérdida de clientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos. <p>Modelo sectorial:</p> <ul style="list-style-type: none"> Cambios en el sector en el que opera la entidad. <p>Modelo de negocio:</p> <ul style="list-style-type: none"> Cambios en la cadena de suministros. Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio.
	<p>Geografía:</p> <ul style="list-style-type: none"> Expansión a nuevas ubicaciones. <p>Estructura de la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales. Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio. <p>Competencia de los recursos humanos:</p> <ul style="list-style-type: none"> Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave. <p>TI:</p> <ul style="list-style-type: none"> Cambios en el entorno de las TI. Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera. <p>Marco de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> Aplicación de nuevos pronunciamientos contables. <p>Capital:</p> <ul style="list-style-type: none"> Nuevas restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos. <p>Normativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> Inicio de investigaciones sobre las operaciones de la entidad o sobre sus resultados realizadas por organismos reguladores o gubernamentales. <p>Impacto de nueva legislación relacionada con la protección del medioambiente.</p>
Incertidumbre	<p>Preparación de información:</p> <ul style="list-style-type: none"> Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables, y la correspondiente información a revelar. Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post-venta, garantías financieras y reparación medioambiental.
Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente	<p>Preparación de información:</p> <ul style="list-style-type: none"> Oportunidades para que la dirección y los empleados produzcan información financiera fraudulenta, incluida la omisión o la ocultación de información significativa en la información a revelar. <p>Transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> Transacciones significativas con partes vinculadas. Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intragrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo. Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.

Otros hechos o condiciones que pueden ser indicativas de la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros

- Falta de personal con las cualificaciones necesarias en el área contable y de información financiera.
- Deficiencias de control, en particular en entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo y en el proceso de seguimiento y, especialmente, en las no tratadas por la dirección.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.

Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

1. El sistema de control interno de la entidad puede estar reflejado en manuales de políticas y procedimientos, en sistemas y formularios, y en la información que contienen, y lo realizan personas. El sistema de control interno de la entidad es implementado por la dirección, por los responsables del gobierno de la entidad y por otro personal en función de la estructura de la entidad. El sistema de control interno de la entidad se puede aplicar, en base a las decisiones de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de otro personal, y en el contexto de requerimientos legales y reglamentarios, al modelo operativo de la entidad, a su estructura legal o a una combinación de ambos.
2. En el presente anexo se proporcionan explicaciones más detalladas sobre los componentes del sistema de control interno y sus limitaciones, tal y como se establecen en los apartados 12(m), 21-26 y A90-A181, en la medida que tienen relación con una auditoría de estados financieros.
3. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento, cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera.

Ejemplo:

Los controles sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la información financiera cuando dichos controles son relevantes para la preparación por la entidad de información a revelar en los estados financieros sobre contingencias.

Componentes del sistema de control interno de la entidad

Entorno de control

4. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de sus miembros y proporciona un fundamento general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno de la entidad.
5. Los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia sobre la conciencia de control de una entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:
 - Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
 - Si comprenden las transacciones comerciales de la entidad.
 - La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como si los estados financieros incluyen la información a revelar adecuada.
6. El entorno de control engloba los siguientes elementos:
 - (a) *Modo en que se ejercen las responsabilidades de la dirección, tales como la creación y el mantenimiento de la cultura de la entidad y la manifestación del compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos.* La eficacia de los controles no puede situarse por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y realizan su seguimiento. La integridad y el comportamiento ético son el producto de las normas de ética y de comportamiento de la entidad, del modo en que son comunicados (por ejemplo, a través de declaraciones de políticas) y de la manera en que son reforzados en la práctica (por ejemplo, a través de actuaciones de la dirección para eliminar o reducir los incentivos o las tentaciones que pueden llevar al personal a cometer actos deshonestos, ilegales o faltos de ética). La comunicación de las políticas de la entidad relativas a la integridad y a los valores éticos puede incluir la comunicación al personal de normas de comportamiento mediante declaraciones de políticas y de códigos de conducta, así como a través del ejemplo.
 - (b) *Modo en que los responsables del gobierno demuestran su independencia de la dirección y ejercen la supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando los responsables del gobierno de la entidad son distintos de la dirección.*

Los responsables del gobierno de la entidad influyen en la conciencia de control de la entidad. Las consideraciones pueden incluir si hay suficientes personas que sean independientes de la dirección y que sean objetivas en sus evaluaciones y en la toma de decisiones; el modo en que los responsables del gobierno de la entidad identifican y aceptan responsabilidades de supervisión y si los responsables del gobierno de la entidad retienen responsabilidades de supervisión del diseño, implementación y funcionamiento del sistema de control interno de la entidad. La importancia de las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad se reconoce en códigos de conducta y otras disposiciones legales o reglamentarias, u orientaciones creadas en beneficio de los responsables del gobierno de la entidad. Otras responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad incluyen la supervisión del diseño y de la eficacia operativa de los procedimientos de denuncia.

- (c) *Modo en que la entidad asigna autoridad y responsabilidad para la consecución de sus objetivos.* Esto puede incluir consideraciones sobre:
- áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como las líneas de información adecuadas;
 - políticas relativas a prácticas empresariales adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave, así como los recursos disponibles para el desarrollo de las tareas; y
 - políticas y comunicaciones cuyo fin es asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad, sabe el modo en que sus actuaciones individuales se interrelacionan y contribuyen a dichos objetivos, y es consciente del modo en que se le exigirá su responsabilidad y su contenido.
- (d) *Modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes en línea con sus objetivos.* Esto incluye el modo en que la entidad se asegura de que las personas tienen el conocimiento y las cualificaciones necesarias para realizar las tareas que definen su trabajo, como:
- Las normas de selección de las personas más cualificadas –resaltando la formación, la experiencia laboral anterior, los logros anteriores y la acreditación de integridad y de comportamiento ético.
 - Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas incluidas prácticas, tales como escuelas y seminarios que ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento; y
 - las evaluaciones periódicas del desempeño que dirigen las promociones demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.
- (e) *Modo en que la entidad exige las responsabilidades de las personas para el logro de los objetivos del sistema de control interno.* Ello se puede cumplir, por ejemplo, a través de:
- mecanismos para comunicar y exigir a las personas responsables de la ejecución de controles sus responsabilidades y para implementar las medidas correctoras que se requieran;
 - el establecimiento de mediciones de desempeño, incentivos y recompensas para los responsables del sistema de control interno de la entidad, incluido el modo en que se evalúan las mediciones y se mantiene su relevancia;
 - el modo en que las presiones asociadas con el logro de los objetivos de control tienen un impacto en las responsabilidades de cada persona y en las mediciones de resultados; y
 - el modo en que se penaliza a las personas en caso necesario.

Lo adecuado de las cuestiones arriba mencionadas será diferente para cada entidad dependiendo de su tamaño, de la complejidad de su estructura y de la naturaleza de sus actividades.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

7. El proceso de valoración del riesgo por la entidad es un proceso iterativo para la identificación y el análisis de riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y es el fundamento del modo en que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad determinan que se gestionen los riesgos.
8. Para los fines de la información financiera, el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su significatividad, valora la probabilidad de que existan y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para gestionarlos, así como los resultados de todo ello. Por ejemplo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede tratar el modo en que la entidad considera la posibilidad de que existan transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros.
9. Los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen hechos externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre información financiera congruente con las afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros. La

dirección puede iniciar planes, programas o actuaciones para responder a riesgos específicos o puede decidir asumir un riesgo debido al coste o a otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes:

- *Cambios en el entorno operativo.* Los cambios en el entorno normativo, económico u operativo pueden tener como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos significativamente distintos.
- *Nuevo personal.* El nuevo personal puede tener una concepción o interpretación diferente del sistema de control interno de la entidad.
- *Sistema de información nuevo o actualizado.* Los cambios rápidos y significativos en el sistema de información pueden modificar el riesgo relativo al sistema de control interno de la entidad.
- *Crecimiento rápido.* Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede poner a prueba los controles e incrementar el riesgo de que estos dejen de funcionar.
- *Nueva tecnología.* La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o al sistema de información puede cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- *Nuevos modelos de negocio, productos o actividades.* Iniciar áreas de negocio o transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al sistema de control interno de la entidad.
- *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de plantilla y de cambios en la supervisión y en la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- *Expansión de las operaciones en el extranjero.* La expansión o la realización de operaciones en el extranjero trae consigo nuevos riesgos, a menudo excepcionales, que pueden afectar al control interno: por ejemplo, riesgos adicionales o diferentes en relación con transacciones en moneda extranjera.
- *Nuevos pronunciamientos contables.* La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables puede tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.
- *Utilización de TI.* Los riesgos relacionados con:
 - el *mantenimiento* de la integridad de los datos y del procesamiento de la información;
 - los *riesgos* para la estrategia de negocio de la entidad que se originan si la estrategia de TI de la entidad no sustenta eficazmente la estrategia de negocio de la entidad; o
 - *cambios* o interrupciones en el entorno de TI de la entidad, cambios de personal de TI o cuando la entidad no realiza las necesarias actualizaciones del entorno de TI o dichas actualizaciones no se realizan oportunamente.

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

10. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es un proceso continuo para evaluar la eficacia del sistema de control interno de la entidad y adoptar las medidas correctoras necesarias de modo oportuno. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno puede consistir en actividades continuas, evaluaciones puntuales (realizadas periódicamente) o una combinación de ambas. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad y pueden incluir actividades de gestión y supervisión habituales. Es probable que varíen el alcance y la frecuencia del proceso de la entidad dependiendo de la valoración de los riesgos por la entidad.
11. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades diseñadas para la evaluación o el seguimiento de la eficacia del sistema de control interno de la entidad⁷². El proceso de la entidad para el seguimiento de su sistema de control puede incluir actividades como la revisión por la dirección de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por los auditores internos del cumplimiento por el personal de ventas de las políticas de la entidad sobre condiciones de los contratos de venta y la supervisión por el departamento jurídico del cumplimiento de las políticas de la entidad en materia de ética o de práctica empresarial. El seguimiento se realiza también para asegurarse de que los controles siguen funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son objeto de seguimiento, es probable que el personal deje de prepararlas.
12. Los controles relacionados con el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluidos los que efectúan el seguimiento de los controles automatizados subyacentes, pueden ser automatizados, manuales o una combinación de ambos. Por ejemplo, la entidad puede utilizar controles automatizados de seguimiento en relación con el acceso a determinada tecnología que genera informes de actividades inadecuadas para la dirección, que investiga manualmente las anomalías detectadas.
13. Para distinguir una actividad de seguimiento de un control relacionado con el sistema de información, se consideran los detalles subyacentes de la actividad, especialmente cuando implica algún grado de revisión de supervisión. Las revisiones de supervisión no se clasifican automáticamente como actividades de seguimiento y si una revisión se clasifica como control

⁷² La NIA 610 (Revisada 2013) y el Anexo 4 de esta NIA proporcionan orientaciones adicionales con respecto a la auditoría interna.

relacionado con el sistema de información o como una actividad de seguimiento puede ser una cuestión de juicio. Por ejemplo, la finalidad de un control mensual de integridad sería detectar y corregir errores, mientras que una actividad de seguimiento sería preguntar por qué ocurren errores y asignar a la dirección la responsabilidad de arreglar el proceso para prevenir futuros errores. Dicho de manera sencilla, un control relacionado con el sistema de información responde a un riesgo específico, mientras que una actividad de seguimiento evalúa si los controles de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad están funcionando como se espera.

14. Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al reclamar por sus cargos. Además, las autoridades reguladoras se pueden comunicar con la entidad en relación con cuestiones que afectan al funcionamiento del sistema de control interno de la entidad; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por autoridades de supervisión bancaria. Asimismo, la dirección puede considerar que constituyen actividades de seguimiento cualquier comunicación relativa al sistema de control interno de la entidad de los auditores externos.

El sistema de información y comunicación

15. El sistema de información relevante para la preparación de los estados financieros consiste en actividades y políticas, y en registros contables y auxiliares, diseñados y establecidos para:
- iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los procesos para capturar, procesar y revelar información sobre hechos y condiciones distintas de transacciones), así como para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes;
 - resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
 - procesar y dar cuenta de elusiones del sistema o evitación de los controles;
 - incorporar información procedente del procesamiento de las transacciones en el mayor (por ejemplo, transferir transacciones acumuladas desde un auxiliar);
 - capturar y procesar información relevante para la preparación de estados financieros sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de los activos; y
 - asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele.
16. Los procesos de negocio de una entidad incluyen las actividades diseñadas para:
- el desarrollo, la adquisición, la producción, la venta y la distribución de los productos y servicios de una entidad;
 - asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y
 - registrar la información, incluida la información contable y financiera.

Los procesos de negocio tienen como resultado transacciones registradas, procesadas y notificadas mediante el sistema de información.

17. La calidad de la información influye en la capacidad de la dirección de tomar las decisiones adecuadas en materia de dirección y control de las actividades de la entidad, así como de preparar informes financieros fiables.
18. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad, puede adoptar la forma de manuales de políticas, manuales contables y de información financiera y circulares. La comunicación también puede ser realizada por vía electrónica, verbal y a través de las actuaciones de la dirección.
19. La comunicación por la entidad de las funciones y responsabilidades y de las cuestiones significativas relacionadas con la información financiera implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad relevante para la información financiera. Puede comprender cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información, se relacionan con el trabajo de otras personas, así como los medios para informar sobre las excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad.

Actividades de control

20. Los controles en el componente de actividades de control se identifican de conformidad con el apartado 26. Dichos controles incluyen controles de procesamiento de la información y controles generales de TI, pudiendo ambos ser de naturaleza manual o automatizada. Cuanto mayor sea la extensión de los controles automatizados, o de los controles en los que participa algún proceso automatizado, que utilice la dirección y en los que confíe en relación con su información financiera, más importante

puede llegar a ser para la entidad implementar controles generales de TI que traten el funcionamiento continuo de los aspectos automatizados de los controles de procesamiento de la información. Los controles en el componente de actividades de control pueden concernir a:

- *Autorizaciones y aprobaciones.* Una autorización afirma que una transacción es válida (es decir, representa un hecho económico real o pertenece a la política de la entidad). Por lo general, una autorización consiste en una aprobación por un nivel superior de la dirección o en la verificación y la determinación de que la transacción es válida. Por ejemplo, un supervisor aprueba un informe de gastos después de revisar si los gastos parecen razonables y son conformes a las políticas. Un ejemplo de aprobación automatizada se da cuando el coste unitario en una factura se compara automáticamente con el correspondiente coste unitario del pedido con un nivel de tolerancia preestablecido. Las facturas que están dentro del nivel de tolerancia se aprueban automáticamente para su pago. Las facturas que están fuera del nivel de tolerancia se marcan para una investigación adicional.
- *Conciliaciones* — Las conciliaciones comparan dos o más elementos de datos. Si se identifican diferencias, se llevan a cabo actuaciones para que sean acordes. Por lo general, las conciliaciones tratan la integridad o la exactitud del procesamiento de transacciones.
- *Verificaciones*— Las verificaciones comparan dos o más elementos entre sí o comparan un elemento con una política, y probablemente impliquen una actuación de seguimiento cuando los dos elementos no son iguales o el elemento no es congruente con la política. Las verificaciones tratan, por lo general, la integridad, exactitud o validez del procesamiento de transacciones.
- *Controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la seguridad de los activos frente al acceso, adquisición, uso o venta no autorizados.* Controles que engloban:
 - La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones con medidas de seguridad para el acceso a los activos y a los registros.
 - La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos (es decir, acceso lógico).
 - El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables).

El grado en que los controles físicos cuya finalidad es prevenir el robo de los activos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros depende de circunstancias tales como si existe una alta susceptibilidad de los activos a la apropiación indebida.

- *Segregación de funciones.* La asignación a diferentes personas de las responsabilidades relativas a la autorización de las transacciones, al registro de las transacciones y al mantenimiento de la custodia de los activos. La finalidad de la segregación de funciones es reducir las oportunidades de que cualquier persona esté en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.

Por ejemplo, un gerente que autoriza ventas a crédito no es responsable de llevar los registros de cuentas a cobrar o de manejar cobros en efectivo. Si una sola persona puede realizar todas estas actividades podría, por ejemplo, crear una venta ficticia que podría no ser detectada. Del mismo modo, los vendedores no deberían poder modificar archivos de precios de los productos o porcentajes de comisión.

En algunos casos la segregación no es práctica, eficaz en términos de coste o factible. Por ejemplo, las entidades de pequeña dimensión y menos complejas pueden no disponer de los recursos suficientes para lograr la segregación ideal, y el coste de contratar personal adicional puede ser prohibitivo. En estas situaciones, es posible que la dirección establezca controles alternativos. En el ejemplo anterior, si el vendedor puede modificar los archivos de precios de los productos, se puede establecer una actividad de control de detección consistente en que personal no relacionado con la función de ventas revise periódicamente si el vendedor ha modificado los precios y, en su caso, en qué circunstancias.

21. Algunos controles pueden depender de la existencia de controles de supervisión adecuados establecidos por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse de acuerdo con directrices establecidas, tales como criterios de inversión fijados por los responsables del gobierno de la entidad; por el contrario, las transacciones no rutinarias, tales como adquisiciones o desinversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica a un nivel alto, incluso en algunos casos por parte de los accionistas.

Limitaciones del control interno

22. El sistema de control interno de la entidad, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de control interno de la entidad puede dejar de funcionar debido al error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño o el cambio de un control interno. Del mismo modo, el funcionamiento de un control

puede no ser eficaz, como sucede en el caso de que la información producida para los fines del sistema de control interno de la entidad (por ejemplo, un informe de excepciones) no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas.

23. Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión de los controles por parte de la dirección. Por ejemplo, la dirección puede suscribir acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la entidad, lo que puede producir un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de una aplicación de TI diseñados para detectar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.
24. Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.

Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad

En este anexo se proporcionan consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad cuando existe dicha función.

Objetivos y alcance de la función de auditoría interna

1. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, así como su autoridad y rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión, complejidad y estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que estas cuestiones estén establecidas en un reglamento de la auditoría interna o en sus términos de referencia.
2. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden incluir la aplicación de procedimientos y la valoración de sus resultados con el fin de proporcionar seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño y efectividad de los procesos de gestión del riesgo, del sistema de control interno de la entidad y de sus procesos de gobierno. En este caso, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad. Sin embargo, es posible que las responsabilidades de la función de auditoría interna se centren en la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, en cuyo caso, el trabajo de la función de auditoría interna puede no estar directamente relacionado con la información financiera de la entidad.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

3. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden proporcionar información útil para la obtención por el auditor de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, y para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. En la realización de su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información acerca de las operaciones y riesgos de negocio de la entidad y que disponga de hallazgos basados en dicho trabajo, tales como deficiencias de control o riesgos identificados, que pueden proporcionar datos valiosos para el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, del sistema de control interno de la entidad, y para sus valoraciones del riesgo u otros aspectos de la auditoría. En consecuencia, las indagaciones se realizan con independencia de si el auditor tiene o no tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización, de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión⁷³. Otras indagaciones especialmente relevantes pueden tratar de cuestiones que la función de auditoría interna haya comunicado a los responsables del gobierno de la entidad y de los resultados del proceso de valoración del riesgo obtenidos por la propia función.
4. Si, sobre la base de las respuestas a las indagaciones del auditor, parece que existan hallazgos que puedan ser relevantes para la información financiera de la entidad y para la auditoría de los estados financieros, el auditor puede considerar adecuado leer los correspondientes informes de la función de auditoría interna. Como ejemplos de informes de la función de auditoría interna que pueden ser relevantes se incluyen sus documentos de estrategia y planificación, así como los informes preparados para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad en los que se describen los hallazgos de las revisiones realizadas por la función de auditoría interna.
5. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240⁷⁴, si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude.
6. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna ante las que se realizan las indagaciones son aquéllas que, a juicio del auditor, poseen el conocimiento, experiencia y autoridad adecuados, tales como el responsable de auditoría interna o, según las circunstancias, otras personas que pertenezcan a la función. El auditor también puede considerar adecuado mantener reuniones periódicas con estas personas.

Consideración de la función de auditoría interna para el conocimiento del entorno de control

7. Para el conocimiento del entorno de control, el auditor puede considerar el modo en que la dirección ha respondido a los hallazgos y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con deficiencias identificadas del control relevantes

⁷³ Los requerimientos al efecto se encuentran en la NIA 610 (Revisada 2013).

⁷⁴ NIA 240, apartado 19

para la preparación de los estados financieros, incluido si dichas respuestas se han implementado y el modo en que lo han sido, así como, si con posterioridad, han sido evaluadas por la función de auditoría interna.

Conocimiento de la función que cumple la función de auditoría interna en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

8. Si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de obtención de un grado de seguridad de la función de auditoría interna está relacionada con el proceso de información financiera de la entidad, el auditor también puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él en la obtención de evidencia de auditoría o bien para reducir su extensión. Puede ser más probable que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad cuando se evidencie, por ejemplo, sobre la base de su experiencia de auditorías anteriores o en sus procedimientos de valoración del riesgo, que la entidad cuenta con una función de auditoría interna dotada de recursos adecuados y apropiados en relación con la complejidad de la entidad y la naturaleza de sus operaciones, y que informa directamente a los responsables del gobierno de la entidad.
9. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013).
10. Como se comenta con más detalle en la NIA 610 (Revisada 2013), las actividades de la función de auditoría interna se diferencian de otros controles de seguimiento que puedan ser relevantes para la información financiera, tales como revisiones de información contable de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.
11. El establecimiento de una comunicación con las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de la entidad al comienzo del encargo y el mantenimiento de esa comunicación durante todo el encargo puede dar lugar a que se comparta la información de manera efectiva. Crea un entorno en el que el auditor puede ser informado de cuestiones significativas detectadas por la función de auditoría interna cuando es posible que esas cuestiones afecten a su trabajo. En la NIA 200 se trata la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional⁷⁵, así como que preste una atención especial a la información que pueda cuestionar la fiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones que vayan a ser utilizadas como evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades para que los auditores internos pongan en conocimiento del auditor esa información. El auditor puede entonces tener en cuenta esa información en su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

⁷⁵ NIA 200, apartado 7

Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)

En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede considerar para el conocimiento de la utilización de las TI en su sistema de control interno.

Conocimiento de la utilización de tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

1. El sistema de control interno de la entidad contiene elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad). La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad. La utilización por la entidad de TI afecta al modo en que la información relevante para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable se procesa, almacena y comunica y, en consecuencia, afecta al modo en que se diseña e implementa el sistema de control interno de la entidad. Cada componente del sistema de control interno de la entidad puede utilizar un cierto nivel de TI.

Por lo general, las TI son beneficiosas para el sistema de control interno de la entidad, al permitirle:

- aplicar de manera congruente las normas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
 - mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
 - facilitar un análisis adicional de la información;
 - mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
 - reducir el riesgo de que los controles se sorteen y
 - mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones de TI, bases de datos y sistemas operativos;
2. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por el auditor y para los procedimientos posteriores de auditoría basados en dicha valoración. Los controles automatizados pueden resultar más fiables que los manuales debido a que no pueden ser fácilmente evitados, ignorados o eludidos y también a que están menos expuestos a simples errores y equivocaciones. Los controles automatizados pueden ser más eficaces que los controles manuales en las siguientes circunstancias:
 - Un número elevado de transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante la automatización.
 - Controles en los que los modos específicos de realizar el control se pueden diseñar y automatizar adecuadamente.

Conocimiento de la utilización por la entidad de tecnologías de la información en el sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

3. El sistema de control interno de la entidad puede incluir la utilización de elementos manuales y automatizados que también afecten al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas. En especial, los procedimientos para iniciar, registrar y procesar las transacciones e informar sobre ellas se pueden aplicar mediante las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad y por el modo en que las ha configurado. Además, los registros documentados en papel pueden ser sustituidos o complementados por registros en formato digital.
4. En la obtención de conocimiento del entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información, el auditor obtiene información acerca de la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI que se utilizan, así como acerca de la infraestructura de TI en las que se sustentan y de las TI. El siguiente cuadro incluye ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar en la obtención de conocimiento del entorno de TI e incluye ejemplos de características habituales de entornos de TI basadas en la complejidad de las aplicaciones de TI utilizadas en el sistema de información de la entidad. No obstante, dichas características son indicativas y pueden diferir dependiendo de la naturaleza de las aplicaciones específicas de TI utilizadas por la entidad.

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
Cuestiones relacionadas con el grado de automatización y la utilización de datos:			
<ul style="list-style-type: none"> Extensión de los procedimientos automatizados para el procesamiento y su complejidad, incluido, si existe procesamiento altamente automatizado, sin soporte papel. 	N/A	N/A	Procedimientos automatizados extensos y a menudo complejos
<ul style="list-style-type: none"> Grado en que la entidad confía en informes generados por el sistema en el procesamiento de la información. 	Lógica para la generación automatizada de informes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes relevantes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes compleja; Software de redacción de informes
<ul style="list-style-type: none"> Forma en que se introducen los datos (es decir, introducción manual, introducción por el cliente o por el proveedor, descarga de archivos) 	Introducción manual de datos	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
<ul style="list-style-type: none"> Modo en que las TI facilitan las comunicaciones entre aplicaciones, bases de datos u otros aspectos del entorno de TI, interna y externamente, según corresponda, mediante comunicaciones automatizadas entre sistemas. 	No existen comunicaciones automatizadas (solo introducciones manuales)	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
<ul style="list-style-type: none"> El volumen y la complejidad de datos en formato digital que son procesados por el sistema de información, incluido si los registros contables u otra información se almacenan en formato digital y la ubicación de los datos almacenados. 	Volumen de datos reducido o datos sencillos que se pueden verificar manualmente; datos disponibles localmente	Volumen de datos reducido o datos sencillos	Gran volumen de datos o datos complejos; almacenes de datos ⁷⁶ , utilización de proveedores de servicios de TI (por ejemplo, almacenamiento por terceros o alojamiento de datos)

⁷⁶ Un almacén de datos se describe, por lo general, como un depósito central de datos integrados procedentes de una o varias fuentes (tal como múltiples bases de datos) a partir de los que se pueden generar informes o que pueden ser utilizados por la entidad para otras actividades de análisis de datos. Un redactor de informes es una aplicación de TI que se utiliza para extraer datos de una o de varias fuentes (como de un almacén de datos, de una base de datos o de una aplicación de TI) y presentar los datos en un formato determinado.

	Ejemplos de características habituales de:		
Cuestiones relacionadas con las aplicaciones y con la infraestructura de TI:			
<ul style="list-style-type: none"> El tipo de aplicación (por ejemplo, una aplicación comercial poco o nada personalizada o una aplicación altamente personalizada o altamente integrada que pueden haber sido adquiridas y personalizadas o desarrolladas internamente). 	Aplicación adquirida poco o nada personalizada	Aplicación adquirida o aplicaciones EPR sencillas heredadas o de gama baja poco o nada personalizadas	Aplicaciones desarrolladas a medida o EPR más complejas significativamente personalizadas
<ul style="list-style-type: none"> La complejidad de la naturaleza de las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI subyacente. 	Soluciones pequeñas, para ordenador portátil o basadas en una arquitectura cliente servidor	Ordenador central maduro y estable, arquitectura cliente-servidor pequeña o sencilla, software en la nube	Ordenador central complejo, arquitectura cliente-servidor de gran dimensión o compleja, orientado a la web, infraestructura de servicios en la nube
<ul style="list-style-type: none"> Si se acude a un tercero para el alojamiento o si se subcontratan las TI 	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Proveedor de servicios competente, maduro y probado para determinadas aplicaciones y proveedor nuevo o emergente para otras
<ul style="list-style-type: none"> Si la entidad está utilizando tecnologías emergentes que afectan a su información financiera 	No se utilizan tecnologías emergentes	Se utilizan tecnologías emergentes de modo limitado en algunas aplicaciones	Utilización mixta de tecnologías emergentes entre plataformas
Cuestiones relacionadas con los procesos de TI:			
<ul style="list-style-type: none"> El personal que participa en el mantenimiento del entorno de TI (número y grado de cualificación de los recursos de soporte a las TI que gestionan la seguridad y los cambios al entorno de las TI). 	Poco personal con conocimientos limitados de TI para procesar las actualizaciones del proveedor y gestionar el acceso	Número limitado de personas con cualificaciones en TI/dedicado a las TI	Departamentos destinados a TI con personal cualificado, incluidas habilidades de programación
<ul style="list-style-type: none"> La complejidad de los procesos para gestionar los derechos de acceso. 	Una sola persona con acceso administrativo gestiona los derechos de acceso	Pocas personas con acceso administrativo gestionan los derechos de acceso	Procesos complejos gestionados por el departamento de TI para los derechos de acceso
<ul style="list-style-type: none"> La complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluida la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, bases de datos y otros aspectos del entorno de TI a los riesgos informáticos, 	Acceso sencillo en las propias oficinas sin elementos orientados a la web externos	Algunas aplicaciones basadas en la web con una seguridad principalmente sencilla, basada en funciones	Numerosas plataformas con acceso basado en la web y modelos de seguridad complejos

	Ejemplos de características habituales de:		
especialmente cuando existen transacciones por la web o transacciones en las que intervienen comunicaciones (interfaces) automatizadas externas.			
<ul style="list-style-type: none"> Si se han realizado cambios en los programas relativos al modo en que se procesa la información y la extensión de dichos cambios durante el periodo 	Software comercial sin ningún código fuente instalado	Algunas aplicaciones comerciales sin código fuente y otras aplicaciones maduras con un número reducido de cambios o con cambios sencillos; desarrollo de sistemas tradicionales a lo largo de su vida útil	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año
<ul style="list-style-type: none"> La extensión del cambio en el entorno de TI (por ejemplo, nuevos aspectos del entorno de TI o cambios significativos en las aplicaciones de TI o en la infraestructura de TI subyacente). 	Cambios limitados a actualizaciones de versiones de software comercial	Los cambios consisten en actualizaciones de versiones de software comercial, actualizaciones de versiones de EPR o mejoras en sistemas heredados	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año, importante personalización de EPR
<ul style="list-style-type: none"> Si se ha realizado una importante conversión de datos durante el periodo y, en su caso, la naturaleza y significatividad de los cambios realizados, y el modo se ha efectuado la conversión. 	Actualizaciones de software proporcionadas por el proveedor; La actualización no cuenta con posibilidades de conversión de datos	Actualizaciones menores para aplicaciones de software comercial con una conversión limitada de datos	Actualización importante de la versión, nuevo lanzamiento, cambio de plataforma

Tecnologías emergentes

5. Es posible que las entidades utilicen tecnologías emergentes (por ejemplo, blockchain, robótica o inteligencia artificial) porque dichas tecnologías pueden ofrecer oportunidades específicas para incrementar las eficacias operativas o mejorar la información financiera. Cuando se utilizan tecnologías emergentes en el sistema de información de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros, el auditor puede incluir esas tecnologías en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. Mientras que las tecnologías emergentes pueden parecer más sofisticadas o complejas comparadas con las tecnologías existentes, las responsabilidades del auditor en relación con las aplicaciones de TI y los controles generales de TI identificados de conformidad con el apartado 26(b)–(c) permanecen invariables.

Graduación

6. Es posible que la obtención de conocimiento del entorno de TI de una entidad se pueda realizar con mayor facilidad para una entidad menos compleja que utiliza un software comercial y cuando la entidad no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas. Dichas entidades pueden no contar con recursos destinados a las TI pero sí puede haber una persona que tenga asignada la función de administradora para conceder acceso a los empleados o instalar actualizaciones de las aplicaciones de TI proporcionadas por el proveedor. Las cuestiones específicas que puede considerar el auditor para el conocimiento de un paquete de software comercial de contabilidad, que puede ser la única aplicación de TI utilizada por una entidad menos compleja en su sistema de información, pueden incluir:
- el grado en que el software está bien implantado y tiene la reputación de ser fiable;
 - hasta qué punto puede la entidad modificar el código fuente del software para añadir módulos adicionales (es decir, software complementario) al software básico o efectuar cambios directos a los datos;
 - la naturaleza y la extensión de las modificaciones que se han hecho en el software. Aunque una entidad no pueda modificar el código fuente del software, muchos paquetes de software permiten su configuración (por ejemplo,

determinar o corregir parámetros). Esto normalmente no implica modificaciones del código fuente; no obstante, el auditor puede considerar el grado en que la entidad puede configurar el software al considerar la integridad y exactitud de la información producida por el software que se utiliza como evidencia de auditoría; y

- el grado en que se puede acceder directamente a los datos relacionados con la preparación de los estados financieros (es decir, acceso directo a la base de datos sin utilizar la aplicación de TI) y el volumen de datos que se procesa. Cuanto mayor sea el volumen de datos, más probable será que la entidad pueda necesitar controles que traten el mantenimiento de la integridad de los datos, lo que puede incluir controles generales de TI sobre el acceso no autorizado y cambios a los datos.

7. Los entornos de TI complejos pueden incluir aplicaciones de TI altamente personalizadas o integradas y puede, en consecuencia, ser necesario un mayor esfuerzo para su conocimiento. Los procesos de información financiera o las aplicaciones de TI pueden estar integradas en otras aplicaciones de TI. Dicha integración puede involucrar aplicaciones de TI que se utilizan en las actividades empresariales de la entidad y que proporcionan información a las aplicaciones de TI relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En esas circunstancias, determinadas aplicaciones de TI utilizadas en las actividades empresariales de la entidad pueden ser relevantes también para la preparación de los estados financieros. Los entornos de TI complejos pueden también requerir departamentos dedicados a TI que cuenten con procesos de TI estructurados sustentados por personal con habilidades en el desarrollo de software y en el mantenimiento del entorno de TI. En otros casos, la entidad puede emplear proveedores de servicios internos o externos para gestionar algunos aspectos de su entorno de TI o procesos de TI dentro del mismo (por ejemplo, alojamiento por terceros).

Identificación de las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

8. Mediante el conocimiento de la naturaleza y complejidad del entorno de TI de la entidad, incluida la naturaleza y extensión de los controles de procesamiento de la información, el auditor puede determinar las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar con exactitud la información financiera y para mantener su integridad. La identificación de las aplicaciones de TI en las que confía la entidad puede influir en la decisión del auditor de comprobar los controles automatizados en dichas aplicaciones de TI, suponiendo que esos controles automatizados responden a riesgos identificados de incorrección material. Por el contrario, si la entidad no está confiando en una aplicación de TI, es poco probable que los controles automatizados dentro de dicha aplicación sean adecuados o suficientemente precisos a efectos de comprobaciones de eficacia operativa. Los controles automatizados que se puedan identificar de conformidad con el apartado 26(b) pueden incluir, por ejemplo, controles de cálculos o datos de entrada automatizados, de procesamiento y de datos de salida, como el cotejo triple de una orden de compra, albarán del proveedor y factura del proveedor. Cuando el auditor haya identificado controles automatizados y determine mediante la obtención de conocimiento del entorno de TI que la entidad confía en la aplicación de TI que incluye esos controles automatizados, puede ser más probable que el auditor identifique la aplicación de TI como sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.
9. En la consideración de si las aplicaciones de TI para las que el auditor haya identificado controles automatizados están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que el auditor considere si, y en qué grado, la entidad podría tener acceso al código fuente que permite a la dirección realizar cambios en los programas a esos controles o en las aplicaciones de TI. El grado en que la entidad realiza cambios en los programas o en la configuración y el grado en que los procesos de TI para esos cambios están formalizados también pueden ser consideraciones relevantes. También es probable que el auditor considere el riesgo de accesos o de cambios en los datos inadecuados.
10. Los informes generados por el sistema que el auditor puede tener previsto utilizar como evidencia de auditoría pueden incluir, por ejemplo, un informe de la antigüedad de las cuentas de clientes o un informe de valoración de las existencias. Para dichos informes, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre su integridad y exactitud aplicando procedimientos sustantivos a los datos de entrada y de salida del informe. En otros casos, es posible que el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de los controles sobre la preparación y el mantenimiento del informe, en cuyo caso es probable que la aplicación de TI que lo genera esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI. Además de comprobar la integridad y exactitud del informe, el auditor puede tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inadecuados, o no autorizados, en los programas o cambios de datos en el informe.
11. Algunas aplicaciones de TI pueden incluir una funcionalidad para la redacción de informes, mientras que algunas entidades pueden utilizar también aplicaciones separadas de redacción de informes (es decir, redactores de informes). En esos casos, puede ser necesario que el auditor determine las fuentes de informes generados por el sistema (es decir, la aplicación que prepara el informe y las fuentes de los datos utilizados por el informe) para determinar las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.
12. Las fuentes de datos utilizadas por las aplicaciones de TI pueden ser bases de datos a las que, por ejemplo, solo se puede acceder a través de la aplicación de TI o por personal de TI con permisos de administrador de base de datos. En otros casos, la fuente de datos puede ser un almacén de datos que puede a su vez ser considerado aplicación de TI sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

13. Es posible que el auditor haya identificado un riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes debido a la utilización por la entidad de un procesamiento de las transacciones muy automatizado y sin papel, lo que puede involucrar múltiples aplicaciones de TI integradas. En esas circunstancias, los controles identificados por el auditor probablemente incluyan controles automatizados. Además, la entidad puede estar confiando en controles generales de TI para mantener la integridad de las transacciones que se procesan y de otra información que se utiliza en el procesamiento. En esos casos, las aplicaciones de TI que intervienen en el procesamiento y en el almacenamiento de la información probablemente estén sujetas a riesgos por la utilización de TI.

Cálculos realizados por el usuario final

14. A pesar de que la evidencia de auditoría también puede adoptar la forma de datos generados por el sistema que se utilizan en un cálculo realizado en una herramienta de usuario final (por ejemplo, hojas de cálculo o bases de datos sencillas), dichas herramientas no se identifican habitualmente como aplicaciones de TI en el contexto del apartado 26(b). El diseño y la implementación de controles sobre el acceso y los cambios a las herramientas de cálculo realizados por el usuario final puede ser difícil y dichos controles pocas veces son equivalentes a los controles generales de TI o tan eficaces como estos. En cambio, el auditor puede considerar una combinación de controles de procesamiento de la información, teniendo en cuenta el propósito y la complejidad de los cálculos realizados por el usuario final, tales como:
- controles de procesamiento de la información relativos al inicio y procesamiento de los datos fuente, incluidos los controles automatizados o los controles de comunicaciones automatizadas entre aplicaciones hasta el punto del que se extraen los datos (es decir, el almacén de datos);
 - controles para comprobar que la lógica funciona según lo previsto, por ejemplo, controles que “comprueban” la extracción de datos, tal como la conciliación del informe con los datos de los que se obtuvo, comparando datos individuales del informe con los de la fuente y viceversa, y controles para comprobar las fórmulas o macros; o
 - utilización de herramientas informáticas de validación, que comprueban sistemáticamente las fórmulas o las macros, tales como herramientas de integridad de hojas de cálculo.

Graduación

15. La capacidad de la entidad para mantener la integridad de la información almacenada y procesada en el sistema de información puede variar en función de la complejidad y del volumen de las correspondientes transacciones y demás información. Cuanto mayor sea la complejidad y el volumen de datos que sustenta un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar significativos, menos probable será que la entidad mantenga la integridad de esa información sólo a través de controles de procesamiento de la información (por ejemplo, controles de entradas y salidas o controles de revisión). También se vuelve menos probable que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de esa información sólo a través de procedimientos sustantivos cuando se utiliza como evidencia de auditoría. En algunas circunstancias, cuando es menor el volumen y la complejidad de las transacciones, es posible que la dirección disponga de un control de procesamiento de la información suficiente para verificar la exactitud e integridad de los datos (por ejemplo, se pueden conciliar órdenes de venta individuales procesadas y facturadas con la copia impresa introducida originariamente en la aplicación de TI). Cuando la entidad confía en controles generales de TI para mantener la integridad de cierta información utilizada por las aplicaciones de TI, el auditor puede determinar que las aplicaciones de TI que mantienen esa integridad están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI
<ul style="list-style-type: none"> • Aplicaciones independientes. • El volumen de datos (transacciones) no es significativo. • La funcionalidad de la aplicación no es compleja. • Cada transacción está soportada por documentación impresa original. 	<ul style="list-style-type: none"> • Las aplicaciones están intercomunicadas. • El volumen de datos (transacciones) es significativo. • La funcionalidad de la aplicación es compleja porque: <ul style="list-style-type: none"> ○ la aplicación inicia automáticamente las transacciones y ○ hay una gran variedad de cálculos complejos que subyacen a las entradas automatizadas.
Es probable que la aplicación de TI no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque:	La aplicación de TI está sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque:

<ul style="list-style-type: none"> • El volumen de datos no es significativo y, en consecuencia, la dirección no confía en controles generales de TI para procesar o mantener los datos. 	<ul style="list-style-type: none"> • La dirección confía en un sistema de aplicaciones para el procesamiento o el mantenimiento de los datos porque el volumen de datos es significativo.
<ul style="list-style-type: none"> • La dirección no confía en controles automatizados o en otra funcionalidad automatizada. El auditor no ha identificado controles automatizados de conformidad con el apartado 26(a). • Aunque la dirección utiliza informes generados por el sistema en sus controles, no confía en esos informes. Por el contrario, concilia los informes con la documentación impresa y verifica los cálculos incluidos en los informes. • El auditor comprobará directamente la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría. 	<ul style="list-style-type: none"> • La dirección confía en el sistema de aplicaciones para ejecutar ciertos controles automatizados que el auditor también ha identificado.

Otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

16. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es habitual que otros aspectos del entorno de TI estén sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. La infraestructura de TI comprende las bases de datos, el sistema operativo y la red. Las bases de datos almacenan los datos utilizados por las aplicaciones de TI y pueden consistir en numerosas tablas de datos interrelacionadas. También se puede acceder a los datos de las bases de datos directamente mediante sistemas de TI de gestión de bases de datos o mediante otro personal con permisos de administradores de bases de datos. El sistema operativo es responsable de la gestión de las comunicaciones entre el hardware, las aplicaciones de TI y otro software utilizado en la red. Como tales, se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos a través del sistema operativo. Se utiliza una red en la infraestructura de TI para transmitir datos y compartir información, recursos y servicios a través de una conexión de comunicaciones común. La red también establece habitualmente una capa de seguridad lógica (facilitada por el sistema operativo) para el acceso a los recursos subyacentes.
17. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, la base o bases de datos en las que se almacenan los datos procesados por una aplicación de TI identificada, habitualmente, se identifica también como tal. Del mismo modo, debido a que la capacidad de funcionar de una aplicación de TI a menudo depende del sistema operativo y a que se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos desde el sistema operativo, el sistema operativo está habitualmente sujeto a riesgos derivados de la utilización de TI. Se puede identificar la red cuando es un punto central de acceso a las TI identificadas y a las correspondientes bases de datos, cuando una aplicación de TI interactúa con proveedores o con terceros a través de internet o cuando el auditor identifica aplicaciones orientadas a la web de TI.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI

18. Algunos ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI incluyen riesgos relacionados con una confianza indebida en aplicaciones de TI que están procesando datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos, tales como
- Accesos no autorizados a los datos que pueden producir la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o un registro inexacto de las transacciones. Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
 - La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
 - Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
 - Cambios no autorizados a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
 - No realizar cambios necesarios a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
 - Intervención manual inadecuada.
 - Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.
19. La consideración por el auditor del acceso no autorizado puede incluir riesgos relacionados con el acceso no autorizado de personal interno o de terceros (que, a menudo, se denomina riesgos de ciberseguridad). Dichos riesgos pueden no afectar directamente a la información financiera ya que el entorno de IT de la entidad puede comprender también aplicaciones de IT y

datos relacionados que tratan necesidades operativas o de cumplimiento. Es importante recordar que los ciber-incidentes ocurren habitualmente en primer lugar a través de las capas del perímetro y de la red interna, que tienden a estar más alejadas de la aplicación de TI, de la base de datos y de los sistemas operativos que afectan a la preparación de los estados financieros. En consecuencia, si se ha identificado información acerca de un fallo de seguridad, el auditor, por lo general, considera hasta qué punto ese fallo tiene el potencial de afectar a la información financiera. Si puede haber sido afectada la información financiera, el auditor puede decidir obtener conocimiento y comprobar los correspondientes controles para determinar el posible impacto o el alcance de incorrecciones potenciales materiales en los estados financieros o puede determinar que la entidad ha revelado información suficiente en relación con dicho fallo de seguridad.

20. Además, es posible que las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto directo o indirecto en los estados financieros de la entidad contengan normas de protección de datos. La consideración del cumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, de conformidad con la NIA 250 (Revisada), puede incluir la obtención de conocimiento de los procesos de TI de la entidad y de los controles de TI que la entidad ha implementado para tratar las disposiciones legales o reglamentarias.
21. Los controles generales de TI se implementan para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI. En consecuencia, el auditor utiliza el conocimiento obtenido acerca de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI y los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI para determinar qué controles generales de TI identificar. En algunos casos, una entidad puede utilizar procesos de TI comunes en su entorno de TI o entre ciertas aplicaciones de TI, en cuyo caso se pueden identificar riesgos comunes derivados de la utilización de TI y controles generales de TI.
22. Por lo general, es probable que se identifique un mayor número de controles generales de TI relacionados con aplicaciones de TI y bases de datos que con otros aspectos del entorno de TI. Esto es así porque estos aspectos son los más estrechamente relacionados con el procesamiento y almacenamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En la identificación de controles generales de TI, el auditor puede tener en cuenta controles sobre actuaciones tanto de los usuarios finales como del personal de TI de la entidad o de los proveedores de servicios de TI.
23. En el **Anexo 6** se proporciona una explicación adicional de la naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para distintos aspectos del entorno de TI. Se proporcionan además, ejemplos de controles generales de TI para distintos procesos de TI.

Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI

En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el conocimiento de los controles generales de TI

1. La naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para cada uno de los aspectos del entorno de TI:
 - (a) Aplicaciones

Los controles generales de TI en la capa de aplicación de TI estarán correlacionados con la naturaleza y extensión de las funcionalidades de la aplicación y con las vías de acceso permitidas en la tecnología. Por ejemplo, serán relevantes más controles en el caso de aplicaciones de TI altamente integradas con opciones de seguridad complejas que en una aplicación de TI heredada que apoya un número reducido de saldos contables con métodos de acceso únicamente a través de transacciones.
 - (b) Base de datos

Los controles generales de TI en la capa de base de datos normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con actualizaciones no autorizadas de información financiera en la base de datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la ejecución de una secuencia de comandos (script) o de un programa.
 - (c) Sistema operativo

Los controles generales de TI en la capa de sistema operativo normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con el acceso como administrador, lo que puede facilitar la elusión de otros controles. Esto incluye actuaciones como comprometer las credenciales de otro usuario, añadir usuarios nuevos no autorizados, descargar software malicioso (malware) o ejecutar secuencias de comandos (scripts) u otros programas no autorizados.
 - (d) Red

Los controles generales de TI en la capa de red normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con la segmentación de la red, el acceso remoto y la autenticación. Los controles de la red pueden ser relevantes cuando la entidad tiene aplicaciones orientadas a la web que se utilizan en la información financiera. Los controles de red pueden ser relevantes cuando la entidad tiene relaciones empresariales significativas con socios o subcontrata a terceros, lo que puede aumentar las transmisiones de datos o la necesidad de accesos remotos.
2. Algunos ejemplos de posibles controles generales de TI, clasificados por proceso de TI incluyen:
 - (a) Proceso para gestionar el acceso:
 - *Autenticación*

Controles que aseguran que un usuario que accede a la aplicación de TI o a otro aspecto del entorno de TI está utilizando sus propias credenciales de acceso (es decir, no está utilizando las credenciales de otro usuario).
 - *Autorización*

Controles que permiten a los usuarios acceder a la información necesaria para sus responsabilidades laborales y nada más, lo que facilita una adecuada segregación de funciones.
 - *Asignación de permisos*

Controles para autorizar nuevos usuarios y modificaciones de los permisos de usuarios existentes.
 - *Eliminación de permisos*

Controles para eliminar el acceso de un usuario al finalizar su contrato o ser transferido.
 - *Acceso privilegiado*

Controles sobre el acceso como administrador o como superusuario
 - *Revisiones de acceso de usuarios*

Controles para volver a certificar o evaluar el acceso de los usuarios en el caso de autorizaciones continuas.

- *Controles de configuración de seguridad*

Por lo general, cada tecnología tiene parámetros clave de configuración que ayudan a restringir el acceso al entorno.

- *Acceso físico*

Controles sobre el acceso físico al centro de datos y al hardware ya que el mismo se puede utilizar para eludir otros controles.

(b) Procesos para la gestión de cambios en los programas o al entorno de TI.

- *Cambio del proceso de gestión*

Controles sobre el proceso para diseñar, programar, probar y migrar los cambios a un entorno de producción (es decir, de usuario final).

- *Segregación de funciones sobre la migración de los cambios*

Controles que segregan el acceso para ejecutar y migrar los cambios a un entorno de producción.

- *Desarrollo de sistemas o adquisición o implementación*

Controles sobre el desarrollo inicial de aplicaciones de TI o su implementación (o en relación con otros aspectos del entorno de TI).

- *Conversión de datos*

Controles sobre la conversión de datos durante el desarrollo, la implementación o actualizaciones al entorno de TI.

(c) Proceso para la gestión de las operaciones de TI.

- *Programación de tareas*

Controles sobre el acceso a la programación y al inicio de tareas o de programas que pueden influir en la información financiera.

- *Seguimiento de tareas*

Controles para el seguimiento de tareas o de programas de información financiera para que se ejecuten con éxito.

- *Copias de seguridad y recuperación*

Controles para asegurar que las copias de seguridad de los datos de información financiera se ejecutan de acuerdo con lo previsto y que dichos datos están disponibles y que se puede acceder a ellos para una recuperación oportuna en el caso de un fallo o de un ataque.

- *Detección de intrusiones*

Controles para el seguimiento de las vulnerabilidades o de las intrusiones en el entorno de TI.

En el siguiente cuadro se muestran ejemplos de controles generales de TI para responder a riesgos derivados de la utilización de TI, incluidas varias aplicaciones de TI en base a su naturaleza.

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Gestión de acceso	Permisos de acceso de usuarios: Los usuarios tienen permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, lo que puede dar lugar a una incorrecta segregación de funciones.	La dirección aprueba la naturaleza y la extensión de los permisos de acceso de usuarios para nuevos usuarios o modificaciones de los permisos existentes, incluidos perfiles/funciones estándar por aplicaciones, transacciones críticas de información financiera y segregación de funciones.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		El acceso para usuarios que dejan la entidad o son transferidos se elimina o modifica de manera oportuna.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		Se realizan revisiones periódicas de acceso de usuarios	Sí – en vez de controles de asignación/eliminación mencionados anteriormente	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		Se realiza un seguimiento de la segregación de funciones y los accesos en conflicto se eliminan o se asocian con controles mitigantes, los cuales se documentan y comprueban	N/A – el sistema no dispone de segregación de funciones	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		El acceso privilegiado (por ejemplo, administradores de configuración, de datos y de seguridad) se autoriza y se restringe adecuadamente	Sí – probablemente sólo a nivel de aplicación	Sí – a nivel de la aplicación de TI y de determinados niveles del entorno de TI para esa plataforma	Sí – a todos los niveles del entorno de TI para esa plataforma
Gestión de acceso	Acceso directo a los datos: Se realizan directamente cambios inapropiados a los datos financieros por medios distintos a los de las transacciones de la	El acceso a los archivos de datos o a los objetos/tablas/datos de las bases de datos se restringe al personal autorizado, en base a las responsabilidades de su puesto y a la función	N/A	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
	aplicación.	asignada, y dicho acceso es aprobado por la dirección			
Gestión de acceso	Parámetros del sistema: Los sistemas no están adecuadamente configurados o no son adecuadamente actualizados para restringir el acceso al sistema a los usuarios debidamente autorizados y apropiados.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o del sector (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)	Sí – autenticación sólo con contraseña	Sí – autenticación por combinación de contraseña y varios factores	Sí
		Los atributos clave de la configuración de seguridad están adecuadamente implementados	N/A – no existen configuraciones técnicas de seguridad	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las aplicaciones Se realizan cambios inapropiados en los sistemas o programas de las aplicaciones que contienen controles automatizados relevantes (es decir, parámetros configurables, algoritmos automatizados, cálculos automatizados y extracción de datos automatizada) o lógica de informes.	Los cambios en las aplicaciones se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – verificaría que no hay instalado ningún código fuente	Sí – para software no comercial	Sí
		El acceso para implementar cambios en el entorno de producción de la aplicación está adecuadamente restringido y separado del entorno de desarrollo	N/A	Sí, para software no comercial	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las bases de datos: Se realizan cambios inapropiados en la estructura de las bases de datos y en las relaciones entre los datos.	Los cambios en las bases de datos se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – no se realizan cambios en las bases de datos en la entidad	Sí – para software no comercial	Sí

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
Gestión del cambio	Cambios en el software de sistemas: Se realizan cambios inapropiados en el software de sistemas (por ejemplo, sistema operativo, red, software de gestión del cambio, software de control de accesos).	Los cambios en el software de sistemas se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – no se realizan cambios en el software de sistemas en la entidad	Sí	Sí
Gestión del cambio	Conversión de datos: Los datos convertidos desde sistemas antiguos o versiones previas introducen errores en los datos si la conversión transfiere datos incompletos, redundantes, obsoletos o inexactos.	La dirección aprueba los resultados de la conversión de datos (por ejemplo, actividades de cuadro y conciliación) de la aplicación o de la estructura de datos antiguas a la nueva aplicación o estructura de datos y lleva a cabo un seguimiento para asegurarse de que la conversión se ejecuta de conformidad con las políticas y procedimientos de conversión establecidos.	N/A – se trata mediante controles manuales	Sí	Sí
Operaciones de TI	Red: La red no impide adecuadamente a los usuarios no autorizados acceder indebidamente a los sistemas de información.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o las políticas y estándares profesionales (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)	N/A – no existe un método de autenticación separado en la red	Sí	Sí
		La red está estructurada para separar las aplicaciones orientadas a la web de la red	N/A – no se emplea separación de la red	Sí – con juicio	Sí – con juicio

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas ERP) – Aplicable (sí/no)
		interna, donde se accede a las aplicaciones ICFR (Control interno sobre la información financiera) relevantes.			
		Periódicamente el equipo de gestión de la red ejecuta inspecciones de la vulnerabilidad del perímetro de la red e investiga asimismo posibles vulnerabilidades	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente se generan alertas para proporcionar notificaciones de amenazas identificadas por los sistemas detección de intrusiones Estas amenazas son investigadas por el equipo de gestión de la red	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Se implementan controles para restringir el acceso a la Red Privada Virtual (RPV) a usuarios autorizados y apropiados	N/A – no hay RPV	Sí – con juicio	Sí – con juicio
Operaciones de TI	Copias de seguridad de datos y recuperación: No se puede recuperar o acceder de modo oportuno a los datos financieros cuando se produce una pérdida de datos.	Se realiza una copia de seguridad de los datos financieros de manera periódica de acuerdo con un calendario fijado	N/A – se confía en copias de seguridad manuales por el equipo financiero	Sí	Sí
Operaciones de TI	Programación de tareas: Los sistemas de producción, o las tareas tienen como resultado datos inexactos, incompletos o un procesamiento no	Sólo los usuarios autorizados tienen acceso para actualizar las tareas por lotes (incluidas las tareas de comunicación) en el software de programación de tareas	N/A – no se realizan tareas por lotes	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)
	autorizado de los datos.	Se realiza un seguimiento de los sistemas, programas o tareas críticos y se corrigen los errores de procesamiento para asegurar el éxito.	N/A – no se realiza seguimiento de tareas	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320

IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Importancia relativa en el contexto de una auditoría	2–6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivo	8
Definición	9
Requerimientos	
Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría	10–11
Revisión a medida que la auditoría avanza	12–13
Documentación	14
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Importancia relativa y riesgo de auditoría.....	A1
Importancia relativa en el contexto de una auditoría	A2
Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría	A3–A13
Revisión a medida que la auditoría avanza	A14

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. La NIA 450¹ explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.

Importancia relativa en el contexto de una auditoría

2. Los marcos de información financiera a menudo se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque dichos marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:
 - las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros;
 - los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección, o por una combinación de ambas; y
 - los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto². No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.
3. Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de información financiera aplicable, proporcionan al auditor un marco de referencia para determinar la importancia relativa a efectos de la auditoría. Si el marco de información financiera aplicable no incluye una indicación sobre el concepto de importancia relativa, las características mencionadas en el apartado 2 proporcionan al auditor dicho marco de referencia.
4. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es razonable que el auditor asuma que los usuarios:
 - (a) tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
 - (b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
 - (c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios, y en la consideración de hechos futuros; y
 - (d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.
5. El auditor aplica el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría. (Ref: Apartado A1)
6. Al planificar la auditoría, el auditor realiza juicios sobre las incorrecciones que se considerarán materiales. Estos juicios sirven de base para:
 - (a) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo;
 - (b) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
 - (c) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría;

La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las

¹ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*

² Por ejemplo, el *Marco para la preparación y presentación de estados financieros*, aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en abril de 2001, indica que, para una entidad con fines de lucro, dado que los inversores son proveedores de capital riesgo para la empresa, proporcionar estados financieros que satisfagan las necesidades de aquellos satisfará también la mayor parte de las necesidades de otros usuarios.

incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inmateriales. El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones, aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones. No es factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar todas las incorrecciones que pueden ser materiales sólo por su naturaleza. Sin embargo, la consideración de la naturaleza de las incorrecciones potenciales en la información a revelar es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos de incorrección material³. Además, al evaluar el efecto en los estados financieros de todas las incorrecciones no corregidas, el auditor tiene en cuenta no sólo la magnitud de las incorrecciones no corregidas sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se han producido⁴. (Ref: Apartado A2)

Fecha de entrada en vigor

7. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

8. El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.

Definición

9. A efectos de las NIA, la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Requerimientos

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

10. Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, el auditor determinará también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. (Ref: Apartados A3–A12)
11. El auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría. (Ref: Apartado A13)

Revisión a medida que la auditoría avanza

12. El auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente. (Ref: Apartado A14)
13. Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.

Documentación

14. El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación⁵:

³ Véase la NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartados A204–A233.

⁴ NIA 450, apartado A21

⁵ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

- (a) importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (véase el apartado 10);
- (b) cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (véase el apartado 10)
- (c) importancia relativa para la ejecución del trabajo (véase el apartado 11); y
- (d) cualquier revisión de las cifras establecidas en (a)–(c) a medida que la auditoría avanza (véanse los apartados 12-13).

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Importancia relativa y riesgo de auditoría (Ref: Apartado 5)

A1. En la realización de una auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor consisten en obtener una seguridad razonable de que dichos estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, permitiendo al auditor, por tanto, expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; e informar sobre los estados financieros, y realizar las comunicaciones que establecen las NIA, de conformidad con los hallazgos del auditor⁶. El auditor alcanza una seguridad razonable mediante la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo⁷. El riesgo de auditoría es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección⁸. La importancia relativa y el riesgo de auditoría se tienen en cuenta a lo largo de la auditoría, en especial al:

- (a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material⁹;
- (b) determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores¹⁰ y
- (c) evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas¹¹, en su caso, sobre los estados financieros y en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría¹².

Importancia relativa en el contexto de una auditoría (Ref: Apartado 6)

A2. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material¹³ requiere la aplicación de juicio profesional para identificar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, incluida la información a revelar cualitativa, en los que una incorrección podría ser material (es decir, por lo general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto). Al considerar si las incorrecciones en la información a revelar cualitativa pueden ser materiales, el auditor puede identificar factores tales como:

- Las circunstancias de la entidad durante el periodo (por ejemplo, la entidad puede haber realizado una combinación de negocios significativa durante el periodo).
- El marco de información financiera aplicable, así como los cambios al mismo (por ejemplo, una nueva norma de información financiera puede requerir nueva información a revelar cualitativa que sea significativa para la entidad).
- La información a revelar cualitativa que es importante para los usuarios de los estados financieros debido a la naturaleza de la entidad (por ejemplo, la información a revelar sobre el riesgo de liquidez puede ser importante para los usuarios de los estados financieros de una entidad financiera).

⁶ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 11

⁷ NIA 200, apartado 17

⁸ NIA 200, apartado 13(c)

⁹ NIA 315 (Revisada 2019)

¹⁰ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

¹¹ NIA 450

¹² NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

¹³ Los apartados 28-37 de la NIA 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor identifique y valore el riesgo de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 10)

A3. En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y las autoridades reguladoras son a menudo los principales usuarios de sus estados financieros. Además, los estados financieros pueden utilizarse para tomar decisiones distintas de las económicas. La determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) en la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público se ve, por lo tanto, influenciada por las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como por las necesidades de información financiera de los legisladores y del público en relación con los programas del sector público.

Utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (Ref: Apartado 10)

A4. La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor. A menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida, como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están:

- los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos);
- si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad (por ejemplo, para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos);
- la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera;
- la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia sólo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad); y
- la relativa volatilidad de la referencia.

A5. Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.

A6. En relación con la referencia elegida, los datos financieros relevantes por lo general incluyen los resultados y las situaciones financieras de periodos anteriores, los resultados y la situación financiera hasta la fecha, así como los presupuestos y los pronósticos para el periodo actual, ajustados para tener en cuenta tanto cambios significativos en las circunstancias de la entidad (por ejemplo, una adquisición de un negocio significativo) como cambios relevantes en las condiciones del entorno económico o sectorial en el que la entidad opera. Por ejemplo, cuando para una determinada entidad, la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto se determina, como punto de partida, sobre la base de un porcentaje del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, si concurren circunstancias que dan lugar a una reducción o aumento excepcional de dicho beneficio, el auditor puede llegar a la conclusión de que para calcular la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto es más adecuado utilizar una cifra normalizada de beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, basada en resultados pasados.

A7. La importancia relativa se refiere a los estados financieros sobre los que el auditor emite su informe. En el caso de que los estados financieros se preparen para un periodo superior o inferior a doce meses, como puede ser el caso de una entidad de nueva creación o cuando hay un cambio en el período de información financiera, la importancia relativa se refiere a los estados financieros preparados para dicho periodo.

A8. La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales. Por ejemplo, el auditor puede considerar que el cinco por ciento del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro en un sector industrial, mientras que puede considerar que el uno por ciento de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales es apropiado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A9. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es sistemáticamente un importe simbólico, como puede

ser el caso en un negocio con un propietario-gerente en el que el propietario retira la mayor parte del beneficio antes de impuestos como remuneración, puede ser más relevante, como referencia, el beneficio antes de remuneración e impuestos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. En la auditoría de una entidad del sector público, el coste total o el coste neto (gastos menos ingresos o pagos menos cobros) pueden ser referencias adecuadas para las actividades por programas. Cuando una entidad del sector público custodia activos públicos, los activos pueden ser una referencia adecuada.

Nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (Ref: Apartado 10)

A11. Los factores que pueden indicar la existencia de uno o más tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar, que, en caso de que contengan incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, quepa razonablemente prever que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, son entre otros los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (por ejemplo, transacciones con partes vinculadas, la remuneración de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, y los análisis de sensibilidad para las estimaciones de valor razonable con un grado elevado de incertidumbre en la estimación).
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que la entidad opera (por ejemplo, gastos de investigación y desarrollo en una sociedad farmacéutica).
- Si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la entidad que se revela por separado en los estados financieros (por ejemplo, revelaciones sobre segmentos o sobre una combinación de negocios significativa).

A12. Al considerar si, en las circunstancias específicas de la entidad, existen dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros, puede ser útil para el auditor conocer las opiniones y expectativas tanto de los responsables del gobierno de la entidad como de la dirección.

Importancia relativa para la ejecución del trabajo (Ref: Apartado 11)

A13. La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (que, de acuerdo con su definición, viene constituida por una o varias cifras) se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. De igual modo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo correspondiente a un nivel de importancia relativa establecido para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar se determina a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en esos tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar supere el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

Revisión a medida que la auditoría avanza (Ref: Apartado 12)

A14. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) debido a un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la auditoría (por ejemplo, una decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad), a nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el auditor tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, si durante la realización de la auditoría parece probable que los resultados definitivos del período sean sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del período y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, el auditor revisará dicha importancia relativa.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 330
RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Respuestas globales	5
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones	6–23
Adecuación de la presentación de los estados financieros	24
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría	25–27
Documentación	28–30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Respuestas globales	A1–A3
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones	A4–A60
Adecuación de la presentación de los estados financieros	A61
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría	A62–A64
Documentación	A65

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)¹.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Procedimiento sustantivo – Procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:
 - (i) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
 - (ii) procedimientos analíticos sustantivos.
 - (b) Prueba de controles – Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Requerimientos

Respuestas globales

5. El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. (Ref: Apartados A1–A3)

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref: Apartados A4–A8; A43–A54)
7. Para el diseño de los procedimientos posteriores de auditoría que han de ser aplicados, el auditor:
 - (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar significativos, incluyendo:
 - (i) la probabilidad de que exista una incorrección y la magnitud de esta debido a las características específicas del tipo de transacción, saldo contable o información a revelar significativos (es decir, el riesgo inherente), y
 - (ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles que responden al riesgo de incorrección material (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos), y (Ref: Apartados A9–A18)
 - (b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref: Apartado A19)

Pruebas de controles

8. El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles si:
 - (a) la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta la expectativa

¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles); o

- (b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. (Ref: Apartados A20–A24)

- 9. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref: Apartado A25)

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

- 10. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:

- (a) realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:
 - (i) la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;
 - (ii) la congruencia con la que se hayan aplicado, y
 - (iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref: Apartados A26–A30)
- (b) En la medida en que no lo haya tratado, determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos. (Ref: Apartado A32)

Momento de realización de las pruebas de controles

- 11. El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref: Apartado A33)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

- 12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor:
 - (a) obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y
 - (b) determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. (Ref: Apartados A34–A35)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

- 13. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:
 - (a) la eficacia de otros componentes del sistema de control interno de la entidad, incluidos el entorno del control, el proceso para el seguimiento del sistema de control interno y el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
 - (b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;
 - (c) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);
 - (d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;
 - (e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y
 - (f) los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control. (Ref: Apartado A36)
- 14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante y fiable mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y:

- (a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (Ref: Apartado A37)
- (b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref: Apartados A38–A40)

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor tenga la intención de confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles

16. Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles en los que tenga intención de confiar, el auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces. (Ref: Apartado A41)
17. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref: Apartado A42)
- (a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;
 - (b) son necesarias pruebas de controles adicionales o
 - (c) resulta necesario responder a los riesgos de incorrección material mediante procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

18. Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref: Apartados A43–A49)
19. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref: Apartados A50–A53)

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

20. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:
- (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos; y
 - (b) examen de los asientos del diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A54)

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (Ref: Apartado A55)

Momento de realización de los procedimientos sustantivos

22. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:
- (a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o
 - (b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales,
- que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. (Ref: Apartados A56–A59)
23. Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza,

el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (Ref: Apartado A60)

Adecuación de la presentación de los estados financieros

24. El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor considerará si los estados financieros se presentan de un modo que refleja adecuadamente:

- la clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes, y
- la presentación, estructura y contenido de los estados financieros. (Ref: Apartado A61)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

25. Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará, antes de que termine la auditoría, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. (Ref: Apartados A62–A63)

26. El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para formarse una opinión, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros. (Ref: Apartado A64)

27. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada relacionada con una afirmación relevante acerca de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, intentará obtener más evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros.

Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría²:

- (a) las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría aplicados;
- (b) la conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y
- (c) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras. (Ref: Apartado A65)

29. Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.

30. La documentación de auditoría demostrará que la información de los estados financieros concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información a revelar, tanto si esa información se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuestas globales (Ref: Apartado 5)

A1. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Introducir cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores de auditoría que se vayan a realizar.
- Cambios en la estrategia global de auditoría requeridos por la NIA 300, o en los procedimientos de auditoría planeados, y puede incluir cambios:

² NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

- En la determinación por el auditor de la importancia relativa, de conformidad con la NIA 320.
 - Los planes del auditor para comprobar la eficacia operativa de los controles y el carácter convincente de la evidencia de auditoría necesaria para apoyar la confianza planificada en la eficacia operativa de los controles, en especial cuando se detectan deficiencias en el entorno de control o en las actividades de seguimiento por la entidad.
 - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, puede ser adecuado aplicar procedimientos sustantivos en la fecha de los estados financieros o en una fecha próxima a la misma cuando el riesgo de incorrección material se valora como más alto.
- A2. El conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y por lo tanto, a sus respuestas globales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto. El auditor puede responder a un entorno de control ineficaz, por ejemplo:
- Mediante la aplicación de un mayor número de procedimientos de auditoría al cierre del periodo que en una fecha intermedia.
 - A través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos.
 - Incrementando el número de ubicaciones que deben incluirse en el alcance de la auditoría.
- A3. En consecuencia, estas consideraciones tienen una incidencia significativa en el enfoque general del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría (Ref: Apartado 6)

- A4. La valoración por el auditor de los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:
- (a) sólo puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles;
 - (b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la valoración del riesgo de incorrección material. Esto se puede producir porque el auditor no ha identificado un riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, en consecuencia, no se requiere que compruebe la eficacia de los controles. En consecuencia, el auditor puede no tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o
 - (c) resulta eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.
- No es necesario que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuando la valoración del riesgo de incorrección material sea inferior al nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado y del riesgo valorado de incorrección material, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.
- A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder a los riesgos valorados.
- A6. El momento de realización de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría.
- A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de un control.
- A8. El diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basan en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y responden a ellos, proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos posteriores de auditoría y la valoración del riesgo.

Naturaleza

- A9. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se realice valorando el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor valora el riesgo inherente valorando la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, teniendo en cuenta el modo y grado en el que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones relevantes³. Los riesgos valorados por el auditor incluidos los motivos de dichos riesgos valorados pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo valorado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de ocurrencia.
- A10. Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se valora como “más bajo” debido a las características específicas de un tipo de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se valora como “más bajo” porque el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles y basar los procedimientos sustantivos en esa valoración baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles, como requiere el apartado 8(a). Este puede ser el caso, por ejemplo, si se trata de un tipo de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Momento de realización

- A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado riesgos de incorrección intencionada o de manipulación, no son eficaces los procedimientos de auditoría que hacen extensivas al cierre del periodo las conclusiones de auditoría obtenidas en una fecha intermedia.
- A12. Por otro lado, la aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede ayudar al auditor en la identificación de cuestiones significativas en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la dirección o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichas cuestiones.
- A13. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo:
- la comprobación de la concordancia o la conciliación de los estados financieros con los registros contables, incluida la comprobación o conciliación de la información a revelar, tanto si se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos;
 - el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros y
 - los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.
- A14. Los factores relevantes adicionales que influyen en la consideración por el auditor del momento de realización de los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:
- El entorno de control.
 - La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos).
 - La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).
 - El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.
 - El momento de la preparación de los estados financieros, en especial de la información a revelar que proporciona

³ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34

explicaciones adicionales sobre cantidades registradas en el estado de situación financiera, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

Extensión

- A15. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Cuando es necesaria una combinación de procedimientos para alcanzar un solo objetivo, la extensión de cada procedimiento se examina por separado. En general, la extensión de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en respuesta al riesgo valorado de incorrección material debida a fraude, puede resultar adecuado incrementar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo resulta eficaz si el procedimiento en sí es relevante para ese riesgo específico.
- A16. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) puede permitir la realización de pruebas más extensas sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, en respuesta a los riesgos de incorrección material debida a fraude. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A17. En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

- A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede ocurrir que el auditor sólo identifique un número reducido de controles, o que el grado en que la entidad ha documentado su existencia o su funcionamiento sea limitado. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos posteriores de auditoría que sean principalmente procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos poco frecuentes la ausencia de controles o de componentes del sistema de control interno puede hacer imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo valorado más alto (Ref: Apartado 7(b))

- A19. Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Pruebas de controles

Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref: Apartado 8)

- A20. Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación relevante y cuando el auditor tenga previsto comprobar esos controles. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.
- A21. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.
- A22. Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:
- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
 - Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
 - Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para impedir o detectar incorrecciones materiales en la clasificación de gastos.

A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones⁴. Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En estos casos, el apartado 8(b) requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles que responden al riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría y confianza prevista (Ref: Apartado 9)

A25. Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación (Ref: Apartado 10(a))

A26. La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de controles, tales como los controles automatizados. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador).

Extensión de las pruebas de controles

A28. Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

La NIA 530⁵ contiene orientaciones adicionales sobre la extensión de las pruebas.

A29. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique la aplicación de TI (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por la aplicación de TI). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la comprobación de los controles generales de TI

⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 33

⁵ NIA 530, *Muestreo de auditoría*

relacionados con la aplicación de TI.

- A30. Del mismo modo, el auditor puede realizar pruebas de controles que respondan a riesgos de incorrección material relacionados con la integridad de los datos de la entidad o con la integridad y exactitud de los informes generados por el sistema, o para responder a los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esas pruebas de controles pueden incluir pruebas de controles generales de TI que tratan las cuestiones del apartado 10(a). En ese caso, es posible que el auditor no tenga que realizar pruebas adicionales para obtener evidencia sobre las cuestiones del apartado 10(a).
- A31. Cuando el auditor determina que un control general de TI es deficiente, puede tener en cuenta la naturaleza del riesgo o los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI, que fueron identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁶, para sustentar el diseño de los procedimientos adicionales para responder al riesgo valorado de incorrección material. Esos procedimientos pueden tratar la determinación de si:
- El riesgo o los riesgos derivados de la utilización de TI existen. Por ejemplo, si los usuarios tienen un acceso no autorizado a una aplicación de TI (pero no pueden acceder a o modificar los registros del sistema que rastrean los accesos), el auditor puede examinar los registros del sistema para obtener evidencia de auditoría de que dichos usuarios no accedieron a la aplicación de TI durante el periodo.
 - Existen otros controles generales de TI alternativos o redundantes, o cualquier otro control, que responden al riesgo o a los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI. En ese caso, el auditor puede identificar esos controles (si no han sido aún identificados) y, en consecuencia, evaluar su diseño, determinar que han sido implementados y realizar pruebas de su eficacia operativa. Por ejemplo, si un control general de TI relacionado con el acceso de usuarios es deficiente, es posible que la entidad disponga de un control alternativo mediante el cual la dirección revisa de manera oportuna los informes de acceso de los usuarios finales. Las circunstancias en las que un control de una aplicación puede responder a un riesgo derivado de la utilización de TI pueden incluir cuando la información que puede resultar afectada por la deficiencia del control general de TI se puede conciliar con fuentes externas (por ejemplo, un extracto bancario) o con fuentes internas no afectadas por la deficiencia del control general de TI (por ejemplo, una aplicación de TI o una fuente de datos distintas).

Prueba de controles indirectos (Ref: Apartado 10(b))

- A32. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente (por ejemplo, controles generales de TI). Como se explica en los apartados A29 a A31, es posible que se hayan identificado controles generales de TI de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) debido a que apoyan la eficacia operativa de los controles automatizados o porque apoyan el mantenimiento de la integridad de la información utilizada en la información financiera de la entidad, incluidos los informes generados por el sistema. El requerimiento del apartado 10(b) reconoce que es posible que el auditor haya comprobado determinados controles indirectos para tratar las cuestiones del apartado 10(a).

Momento de realización de las pruebas de controles

Periodo previsto de confianza (Ref: Apartado 11)

- A33. La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor. Por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas de controles en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 12(b))

- A34. Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:
- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
 - Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
 - El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
 - La duración del periodo restante.

⁶ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(c)(i)

- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

A35. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre o probando el seguimiento de los controles por la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores (Ref: Apartado 13)

A36. En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia y fiabilidad. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

Controles que han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(a))

A37. Los cambios pueden afectar a la relevancia y a la fiabilidad de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior. Sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(b))

A38. La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que:

- (a) no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez; y
- (b) no sean controles que mitiguen un riesgo significativo,

depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 14(b) requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

A39. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- Una deficiencia en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno.
- Un elemento manual significativo en los controles.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

A40. Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartados 16–17)

A41. Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

A42. El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 6 y18)

A43. El apartado 18 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales. Es posible que ya se hayan aplicado procedimientos sustantivos para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos porque el apartado 6 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría que respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. En consecuencia, se requiere que se diseñen y apliquen procedimientos sustantivos de conformidad con el apartado 18:

- si los procedimientos posteriores de auditoría para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6, no incluyeron procedimientos sustantivos; o
- para cada tipo de transacción, saldo contable o información a revelar que no sean significativos pero que hayan sido identificados como materiales de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁷.

Este requerimiento refleja los siguientes hechos: (a) la valoración del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material; y (b) existen limitaciones inherentes a los controles, incluida su posible elusión por la dirección.

A44. No se requiere que se prueben todas las afirmaciones pertenecientes a un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar. En cambio, al diseñar los procedimientos sustantivos que se han de aplicar, la consideración por el auditor de la afirmación o las afirmaciones en las que, si existiera una incorrección, hay una posibilidad razonable de que sea material, puede ayudar a identificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión adecuados de los procedimientos que se han de aplicar.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

A45. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar sólo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Sólo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados.

A46. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La NIA 520⁸ establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

A47. La valoración del riesgo o la naturaleza de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente de los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

A48. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta los controles que el auditor tiene previsto comprobar, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

A49. Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente la extensión de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otras cuestiones, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas. Véase la NIA 500⁹.

Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa (Ref: Apartado 19)

A50. Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de

⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 36

⁸ NIA 520, *Procedimientos analíticos*

⁹ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 10

ciertas condiciones. Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen “acuerdos paralelos” que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad. Otros casos en los que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material pueden ser los siguientes:

- Saldos bancarios y otra información relevante de las relaciones con bancos.
- Saldos y términos de las cuentas a cobrar.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para posterior transformación o en consignación.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles pero no entregadas en la fecha del balance.
- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos y términos de las cuentas a pagar.

A51. Aunque las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante en relación con determinadas afirmaciones, existen algunas otras con respecto a las cuales las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante. Por ejemplo, las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante sobre la cobrabilidad de saldos de cuentas a cobrar que sobre su existencia.

A52. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa aplicados con una finalidad constituyen una oportunidad para obtener evidencia de auditoría sobre otras cuestiones. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de saldos bancarios a menudo incluyen la solicitud de información relevante para otras afirmaciones de los estados financieros. Estas consideraciones pueden influir en la decisión del auditor acerca de la conveniencia de aplicar o no procedimientos de confirmación externa.

A53. Entre los factores que pueden ayudar al auditor a determinar si los procedimientos de confirmación externa deben realizarse como procedimientos sustantivos de auditoría se incluyen:

- El conocimiento que tiene la parte confirmante de la materia objeto de confirmación: es probable que las respuestas sean más fiables si provienen de una persona que tiene el conocimiento necesario de la información que es objeto de confirmación.
- La capacidad o la buena voluntad de la parte confirmante para responder – por ejemplo, es posible que la parte confirmante:
 - no quiera asumir la responsabilidad de responder a una solicitud de confirmación;
 - considere que la respuesta es demasiado costosa en tiempo o en dinero;
 - tenga reservas acerca de la responsabilidad legal potencial que se origine al responder;
 - contabilice las transacciones en otra moneda; u
 - opere en un entorno en el que responder a solicitudes de confirmación no sea un aspecto significativo de las operaciones del día a día.

En estas situaciones, las partes confirmantes pueden no responder, hacerlo de manera informal o intentar restringir la confianza que se pone en la respuesta.

- La objetividad de la parte confirmante: si la parte confirmante es una parte vinculada a la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros (Ref: Apartado 20)

A54. La naturaleza y también la extensión de los procedimientos sustantivos aplicados por el auditor en relación con el proceso de cierre de los estados financieros dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos (Ref: Apartado 21)

A55. El apartado 21 de esta NIA requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede ayudar en la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la dirección es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos

de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

Momento de realización de procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 22-23)

A56. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, existen excepciones, como por ejemplo, una opinión jurídica obtenida en una auditoría anterior y relacionada con la estructura de una titulación en la que no se han producido cambios puede ser relevante en el periodo actual. En estos casos, puede ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior siempre que dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 22)

A57. En algunas circunstancias, el auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

- (a) identificar cantidades que parezcan inusuales;
- (b) investigar, en su caso, dichas cantidades; y
- (c) aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

A58. La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles.
- La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos de auditoría.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo valorado de incorrección material.
- La naturaleza del tipo de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas.
- La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo.

A59. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:

- Si los saldos al cierre del periodo de determinados tipos de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición.
- Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.
- Si el sistema de información proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de:
 - (a) transacciones o anotaciones significativas no habituales (incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en fecha próxima a este);
 - (b) otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y
 - (c) cambios en la composición de los tipos de transacciones o saldos contables.

Incorrecciones detectadas en una fecha intermedia (Ref: Apartado 23)

A60. Cuando el auditor concluye que resulta necesario modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de procedimientos sustantivos que cubren el periodo que resta hasta el cierre como consecuencia de incorrecciones inesperadas detectadas en una fecha intermedia, dicha modificación puede consistir en la ampliación o repetición al cierre del periodo de los procedimientos aplicados en la fecha intermedia.

Adecuación de la presentación de los estados financieros (Ref: Apartado 24)

A61. La evaluación de la adecuada presentación, disposición y contenido de los estados financieros incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el grado de detalle, la agregación y desagregación de las cantidades y las bases de las cantidades mostradas.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 25-27)

A62. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- La extensión de las incorrecciones que el auditor detecte en la realización de procedimientos sustantivos puede alterar su juicio de las valoraciones del riesgo y puede indicar una deficiencia significativa en el control interno.
- El auditor puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.
- Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión global de la auditoría pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados de incorrección material y el efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones relevantes para estas. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor¹⁰.

A63. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada. Por ello, la consideración del modo en que la detección de una incorrección afecta a los riesgos valorados de incorrección material es importante para determinar si la valoración continúa siendo adecuada.

A64. En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de la incorrección potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre los estados financieros.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Resultados de procedimientos de auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, y del sistema de control interno de la entidad.

Documentación (Ref: Apartado 28)

A65. La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su sistema de control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.

¹⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 402

CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definiciones	8
Requerimientos	
Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno .	9–14
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	15–17
Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada	18
Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios.....	19
Informe del auditor de la entidad usuaria.....	20–22
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno ..	A1–A23
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A24–A39
Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada	A40
Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios.....	A41
Informe del auditor de la entidad usuaria.....	A42–A44

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. En concreto, desarrolla el modo en que el auditor de la entidad usuaria aplica la NIA 315 (Revisada 2019)¹ y la NIA 330² para la obtención de conocimiento sobre dicha entidad, incluido el sistema de control interno de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos posteriores de auditoría que respondan a dichos riesgos.
2. Muchas entidades externalizan aspectos de su negocio con organizaciones que prestan servicios que comprenden desde la realización de una tarea específica, bajo la dirección de una entidad, hasta la sustitución de unidades o funciones enteras de negocio de la entidad, tal como la función de cumplimiento de obligaciones fiscales. Muchos de los servicios prestados por dichas organizaciones son parte integrante de las actividades empresariales de la entidad. Sin embargo, no todos los citados servicios son relevantes para la auditoría.
3. Los servicios prestados por la organización de servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria cuando dichos servicios y los controles sobre ellos son parte del sistema de información de la entidad usuaria relevante para la preparación de los estados financieros. Es probable que la mayoría de los controles de la organización de servicios formen parte del sistema de información de la entidad usuaria relevante para la preparación de los estados financieros o controles relacionados, como los controles sobre la salvaguarda de los activos. Los servicios de la organización de servicios son parte del sistema de información de la entidad usuaria cuando dichos servicios afectan a alguno de los siguientes aspectos:
 - (a) El modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos fluye por el sistema de información de la entidad usuaria, tanto manualmente como utilizando TI, y tanto si se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos. Esto incluye cuando los servicios de la organización de servicios afectan al modo en que:
 - (i) las transacciones de la entidad usuaria se inician, y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige en caso necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y
 - (ii) la información sobre los hechos o condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros de la entidad usuaria.
 - (b) Los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información del apartado 3(a);
 - (c) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad usuaria a partir de los registros descritos en el apartado 3(b), incluidas las relativas a la información a revelar y a las estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativas; y
 - (d) El entorno de TI de la entidad relevante para (a) a (c) anterior.
4. La naturaleza y extensión del trabajo a realizar por el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios dependen de la naturaleza de dichos servicios y su significatividad para la entidad usuaria, así como de su relevancia para la auditoría.
5. Esta NIA no es aplicable a los servicios prestados por entidades financieras que se limiten al procesamiento, en relación con la cuenta que mantiene una entidad en la entidad financiera, de transacciones que estén expresamente autorizadas por la entidad, por ejemplo, el procesamiento de transacciones de cuenta corriente realizado por un banco o el procesamiento de transacciones de valores realizado por un intermediario bursátil. Asimismo, esta NIA tampoco se aplica a la auditoría de transacciones derivadas de la tenencia de intereses financieros en otras entidades, tales como sociedades, cualquiera que sea su forma jurídica, y negocios conjuntos, cuando un tercero contabiliza las variaciones que se producen en dichos intereses e informa a los titulares.

Fecha de entrada en vigor

6. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor de la entidad usuaria, cuando esta utiliza los servicios de una organización de servicios, son:

¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

² NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

- (a) obtener conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria para proporcionar una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
- (b) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

Definiciones

8. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Controles complementarios de la entidad usuaria – Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las entidades usuarias. Si es necesario para alcanzar los objetivos de control, estos controles complementarios se identificarán en la descripción del sistema.
- (b) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA “informe tipo 1”) – Informe que comprende:
 - (i) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y
 - (ii) un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.
- (c) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA “informe tipo 2”) – Informe que comprende:
 - (i) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada o a lo largo de un período específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un período específico; y
 - (ii) un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:
 - a. su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles; y
 - b. una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos.
- (d) Auditor de la entidad prestadora del servicio – Auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad sobre los controles de esta.
- (e) Organización de servicios – Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias.
- (f) Sistema de la organización de servicios – Políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio.
- (g) Subcontratación de la organización de servicios – Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar alguno de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de estas entidades usuarias.
- (h) Auditor de la entidad usuaria – Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria.
- (i) Entidad usuaria – Entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando.

Requerimientos

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

9. Para la obtención de conocimiento de la entidad usuaria de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)³, el auditor de dicha

³ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 9

entidad obtendrá conocimiento del modo en que ella utiliza los servicios de la organización de servicios en sus actividades, estos, sobre: (Ref: Apartados A1–A2)

- (a) la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria, incluido su efecto en el control interno de la entidad usuaria; (Ref: Apartados A3–A5)
 - (b) la naturaleza y la importancia relativa de las transacciones procesadas, o las cuentas o los procesos de información financiera afectados por la organización de servicios; (Ref: Apartado A6)
 - (c) el grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad usuaria; y (Ref: Apartado A7)
 - (d) la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios, incluidos los términos contractuales aplicables a las actividades realizadas por la organización de servicios. (Ref: Apartados A8–A11)
10. Para la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor de la entidad usuaria identificará los controles en el componente de actividades de control⁴ de la entidad usuaria, entre los relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados⁵. (Ref: Apartados A12–A14)
11. El auditor de la entidad usuaria determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria con la finalidad de disponer de una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
12. Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:
- (a) obteniendo un informe tipo 1 o tipo 2, si lo hubiera;
 - (b) contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para obtener información específica;
 - (c) visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o
 - (d) recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles de la organización de servicios. (Ref: Apartados A15–A20)

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para ayudar al auditor de la entidad usuaria a obtener conocimiento de la organización de servicios

13. Para determinar si la evidencia de auditoría proporcionada por un informe tipo 1 o tipo 2 es suficiente y adecuada, el auditor de la entidad usuaria deberá satisfacerse de:
- (a) la competencia profesional del auditor de la entidad prestadora del servicio y de su independencia con respecto a la organización de servicios; y
 - (b) la adecuación de las normas conforme a las cuales se emitió el informe tipo 1 o tipo 2. (Ref: Apartado A21)
14. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para sustentar su conocimiento sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios, dicho auditor:
- (a) evaluará si la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;
 - (b) evaluará si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener conocimiento de los controles en la organización de servicios; y
 - (c) determinará si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para la entidad usuaria y, en ese caso, obtendrá conocimiento de si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles. (Ref: Apartados A22–A23)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

15. Con el fin de responder a los riesgos valorados de incorrección, de conformidad con la NIA 330, el auditor de la entidad usuaria:

⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)

⁵ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d)

- (a) determinará si los registros mantenidos en la entidad usuaria proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las afirmaciones relevantes incluidas en los estados financieros; y, en caso contrario,
- (b) aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada o recurrirá a otro auditor con el fin de que aplique dichos procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref: Apartados A24–A28)

Pruebas de controles

16. Cuando la valoración del riesgo por el auditor de la entidad usuaria comporte la expectativa de que los controles de la organización de servicios operen eficazmente, el auditor de la entidad usuaria obtendrá evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles mediante uno o más de los procedimientos siguientes:
- (a) obteniendo un informe tipo 2, si lo hubiera;
 - (b) aplicando pruebas de controles adecuadas en la organización de servicios; o
 - (c) recurriendo a otro auditor con el fin de que realice pruebas de controles en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref: Apartados A29–A30)

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente.

17. Si, de conformidad con el apartado 16(a), el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan eficazmente, el auditor de la entidad usuaria determinará si el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles, que sirva para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria:
- (a) evaluando si la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;
 - (b) determinando si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para aquella y, en caso afirmativo, comprobando si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles y, si así es, realizando pruebas sobre su eficacia operativa;
 - (c) evaluando la adecuación del periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización; y
 - (d) evaluando si las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio y los resultados de dichas pruebas, tal como se describen en su informe, son relevantes para las afirmaciones incluidas en los estados financieros de la entidad usuaria y proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. (Ref: Apartados A31–A39)

Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada

18. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 que excluye los servicios prestados por una organización de servicios subcontratada, y dichos servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria aplicará los requerimientos de la presente NIA con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada. (Ref: Apartado A40)

Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios

19. El auditor de la entidad usuaria indagará ante la dirección de esa entidad sobre si la organización de servicios le ha informado, o si la entidad usuaria tiene conocimiento por alguna otra vía, de cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, o incorrecciones no corregidas que afecten a sus estados financieros. El auditor de la entidad usuaria evaluará el modo en que dichas cuestiones afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deba aplicar, incluido el efecto en sus conclusiones y su informe de auditoría. (Ref: Apartado A41)

Informe del auditor de la entidad usuaria

20. El auditor de la entidad usuaria expresará una opinión modificada en su informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁶, si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria. (Ref: Apartado A42)

⁶ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 6

21. Cuando exprese una opinión no modificada, el auditor de la entidad usuaria, en su informe de auditoría, no se referirá al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio salvo que lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha mención, el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria indicará que esta mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con la opinión de auditoría. (Ref: Apartado A43)
22. Si la referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria es relevante para entender la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria, se indicará que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con su opinión. (Ref: Apartado A44)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

Fuentes de información (Ref: Apartado 9)

- A1. Puede obtenerse información sobre la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios a través de una amplia gama de fuentes, tales como:
- Manuales de usuario.
 - Descripciones de sistemas.
 - Manuales técnicos.
 - El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios.
 - Informes de las organizaciones de servicios, de la función de auditoría interna o de las autoridades reguladoras relativos a controles en la organización de servicios.
 - Informes del auditor de la entidad prestadora del servicio, incluidas cartas a la dirección, si las hubiera.
- A2. El conocimiento obtenido a través de la experiencia del auditor de la entidad usuaria con la organización de servicios, por ejemplo, debido a otros encargos de auditoría, también puede servir de ayuda para obtener conocimiento de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios. Esto resultará particularmente útil si los servicios y controles de la organización de servicios sobre dichos servicios están muy estandarizados.

Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios (Ref: Apartado 9(a))

- A3. La entidad usuaria puede recurrir a una organización de servicios que procese transacciones y rinda cuentas sobre ellas, o que registre transacciones y procese los datos correspondientes. Las organizaciones de servicios que prestan dichos servicios incluyen, por ejemplo, departamentos bancarios de administración fiduciaria que invierten y gestionan activos para los planes de pensiones de empleados o para terceros; bancos hipotecarios que gestionan hipotecas para terceros; proveedores de servicios de aplicaciones informáticas que proporcionan aplicaciones informáticas estandarizadas y un entorno tecnológico que permiten a los clientes procesar transacciones financieras y operativas.
- A4. Ejemplos de servicios prestados por una organización de servicios que son relevantes para la auditoría incluyen:
- La llevanza de los registros contables de la entidad usuaria.
 - La gestión de activos.
 - El inicio, registro o procesamiento de transacciones en calidad de agente de la entidad usuaria.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

- A5. Es posible que las entidades de pequeña dimensión utilicen servicios externos de contabilidad que vayan desde el procesamiento de determinadas transacciones (por ejemplo, el pago de impuestos sobre nóminas) y su registro contable, hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de una organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no exime a la dirección de la entidad de pequeña dimensión ni, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, de sus responsabilidades sobre los estados financieros⁷.

Naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios (Ref: Apartado 9(b))

⁷ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados 4 y A4-A5

A6. Es posible que la organización de servicios establezca políticas y procedimientos que afecten al control interno de la entidad usuaria. Dichas políticas y procedimientos están, al menos en parte, física y operativamente separadas de la entidad usuaria. La significatividad de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios, incluidas la naturaleza y la importancia relativa de las transacciones que procesa para la entidad usuaria. En determinadas situaciones, las transacciones procesadas por una organización de servicios, y las cuentas afectadas, pueden no parecer materiales para los estados financieros de la entidad usuaria, pero la naturaleza de las transacciones procesadas puede ser significativa y el auditor de la entidad usuaria puede determinar que, en dichas circunstancias, es necesario obtener conocimiento de dichos controles.

Grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y la entidad usuaria (Ref: Apartado 9(c))

A7. La significatividad de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria depende también del grado de interacción que exista entre sus actividades y las de la entidad usuaria. El grado de interacción se refiere a la medida en que la entidad usuaria puede implementar controles eficaces sobre el procesamiento realizado por la organización de servicios, y decide así hacerlo. Por ejemplo, existe un alto grado de interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios cuando la entidad usuaria autoriza las transacciones y la organización de servicios las procesa y contabiliza. En estas circunstancias, puede resultar factible para la entidad usuaria implementar controles efectivos sobre dichas transacciones. Por otra parte, cuando la organización de servicios inicia o inicialmente registra, procesa y contabiliza las transacciones de la entidad usuaria, existe un menor grado de interacción entre las dos organizaciones. En estas circunstancias, es posible que la entidad usuaria no pueda implementar controles eficaces propios sobre estas transacciones, o decida no hacerlo, y confíe en los controles de la organización de servicios.

Naturaleza de las relaciones entre la entidad usuaria y la organización de servicios (Ref: Apartado 9(d))

A8. El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios puede cubrir cuestiones tales como:

- la información que ha de proporcionarse a la entidad usuaria y las responsabilidades relativas al inicio de las transacciones relacionadas con las actividades de la organización de servicios;
- la aplicación de requerimientos de las autoridades reguladoras con respecto a la forma en que se mantendrán los registros o el acceso a éstos;
- la indemnización, en su caso, que recibirá la entidad usuaria en caso de incumplimiento de funciones;
- si la organización de servicios proporcionará un informe sobre sus controles y, en ese caso, si será un informe tipo 1 o tipo 2;
- si el auditor de la entidad usuaria tendrá derecho de acceso a los registros contables de la entidad usuaria que mantiene la organización de servicios y a otra información necesaria para realizar la auditoría; y
- si el acuerdo permite la comunicación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio.

A9. Existe una relación directa entre la organización de servicios y la entidad usuaria y entre la organización de servicios y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Estas relaciones no crean necesariamente una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Cuando no existe relación directa entre ambos, las comunicaciones entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio se llevan a cabo normalmente a través de la entidad usuaria y la organización de servicios. También puede establecerse una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio, teniendo en cuenta las consideraciones de ética y de confidencialidad aplicables. Por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio para que éste aplique procedimientos en nombre de aquel, tales como:

- (a) pruebas de controles en la organización de servicios; o
- (b) procedimientos sustantivos en relación con las transacciones y los saldos de los estados financieros de la entidad usuaria que competen a la organización de servicios.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. Los auditores del sector público normalmente tienen derechos de acceso amplios establecidos por la normativa. Sin embargo, puede haber situaciones en las que no se disponga de dichos derechos de acceso; por ejemplo, cuando la organización de servicios está situada en una jurisdicción diferente. En estos casos, puede resultar necesario que el auditor del sector público obtenga conocimiento de la legislación aplicable en dicha jurisdicción, con el fin de determinar si pueden obtenerse derechos de acceso pertinentes. El auditor del sector público también puede obtener de la entidad usuaria, o solicitar a esta, que incorpore derechos de acceso a cualquier acuerdo contractual entre la entidad usuaria y la organización de servicios.

A11. Los auditores del sector público pueden igualmente recurrir a otro auditor para que éste realice pruebas de controles o aplique procedimientos sustantivos en relación con el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones.

Conocimiento de los controles relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios (Ref: Apartado 10)

A12. La entidad usuaria puede establecer controles para los servicios prestados por la organización de servicios sobre los que el auditor de la entidad usuaria pueda realizar pruebas que permitan a dicho auditor concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente con respecto a algunas o a todas las afirmaciones correspondientes, todo ello con independencia de los controles implantados en la organización de servicios. Si la entidad usuaria, por ejemplo, utiliza una organización de servicios para procesar las nóminas, la entidad usuaria puede establecer controles sobre la entrega y recepción de información sobre las nóminas que puedan evitar o detectar incorrecciones materiales. Estos controles pueden incluir:

- La comparación de los datos entregados a la organización de servicios con los informes recibidos de la organización de servicios, una vez que se han procesado los datos.
- Un nuevo cálculo a partir de una muestra de las cantidades que figuran en las nóminas para comprobar su exactitud aritmética y revisar la razonabilidad del importe total de la nómina.

A13. En esta situación, el auditor de la entidad usuaria puede realizar pruebas de los controles de la entidad usuaria sobre el procesamiento de las nóminas que le proporcionen una base para concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente respecto de las afirmaciones relacionadas con las transacciones relativas a las nóminas.

A14. Como se indica en la NIA 315 (Revisada 2019)⁸, con respecto a algunos riesgos, el auditor de la entidad usuaria puede juzgar que no es posible o factible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada aplicando únicamente procedimientos sustantivos. Dichos riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de tipos de transacciones y de saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento altamente automatizado con escasa o nula intervención manual. Dichas características que permiten un procesamiento automatizado pueden estar especialmente presentes cuando la entidad usuaria utiliza organizaciones de servicios. En estos casos, los controles de la entidad usuaria sobre los riesgos son relevantes para la auditoría, y se requiere que el auditor de la entidad usuaria obtenga conocimiento de dichos controles de conformidad con los apartados 9 y 10 de la presente NIA, y los evalúe.

Procedimientos posteriores a aplicar cuando no se puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref: Apartado 12)

A15. La decisión del auditor de la entidad usuaria sobre los procedimientos enumerados en el apartado 12 que aplicará, de manera individual o en combinación con otros, a fin de obtener la información necesaria para disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material relacionados con la utilización, por parte de la entidad usuaria, de una organización de servicios, puede verse influida por cuestiones como:

- la dimensión tanto de la entidad usuaria como de la organización de servicios;
- la complejidad de las transacciones de la entidad usuaria y de los servicios prestados por la organización de servicios;
- la ubicación de la organización de servicios (por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede decidir que otro auditor aplique procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria si la organización de servicios está en un lugar lejano);
- si se espera que el procedimiento o procedimientos proporcionen eficazmente al auditor de la entidad usuaria evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios.

A16. La organización de servicios puede contratar a un auditor para que informe sobre la descripción y el diseño de sus controles (informe tipo 1) o sobre la descripción y el diseño de sus controles, y su eficacia operativa (informe tipo 2). Los informes tipo 1 y tipo 2 pueden ser emitidos de acuerdo con la Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402⁹ o según las normas establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido (el cual puede identificarlos con diferentes nombres, como informes tipo A o tipo B).

A17. La disponibilidad de un informe tipo 1 o tipo 2 dependerá normalmente de si está previsto en el contrato entre la organización de servicios y la entidad usuaria que la organización de servicios proporcione dicho informe. La organización de servicios puede también decidir, por motivos prácticos, facilitar un informe tipo 1 o tipo 2 a las entidades usuarias. Sin embargo, en algunos casos, las entidades usuarias pueden no disponer de un informe tipo 1 o tipo 2.

⁸ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 33

⁹ NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios*

- A18. En algunas circunstancias, la entidad usuaria puede externalizar una o varias unidades o funciones empresariales significativas, como, por ejemplo, todas sus funciones de planificación fiscal y cumplimiento de las obligaciones fiscales, o la función financiera y de contabilidad o la de control, a una o a varias organizaciones de servicios. Puesto que en dichas circunstancias es posible que no se disponga de un informe sobre los controles de la organización de servicios, la visita a la organización de servicios puede ser el procedimiento más eficaz para que el auditor de la entidad usuaria obtenga conocimiento de sus controles, ya que probablemente exista una interacción directa entre la dirección de la entidad usuaria y la dirección de la organización de servicios.
- A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios relacionados con los servicios prestados a la entidad usuaria. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede encontrar orientaciones útiles en la NIA 600¹⁰, ya que se refiere al conocimiento de otro auditor (incluidas su independencia y su competencia profesional) y la participación en el trabajo de otro auditor de cara a la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dicho trabajo, y a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.
- A20. La entidad usuaria puede utilizar una organización de servicios que, a su vez, subcontrate a otra organización de servicios para proporcionar algunos de los servicios prestados a la entidad usuaria que forman parte del sistema de información de esta relevante para la información financiera. La organización de servicios subcontratada puede ser una entidad independiente de la organización de servicios o estar vinculada a esta. Puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga en cuenta los controles de la organización de servicios subcontratada. En situaciones en las que se subcontratan una o varias organizaciones de servicios, la interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios se amplía para incluir la interacción entre la entidad usuaria, la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas. El grado de dicha interacción, así como la naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas, son los factores más importantes que debe tener en cuenta el auditor de la entidad usuaria a la hora de determinar la significatividad de los controles de la organización de servicios y de las organizaciones de servicios subcontratadas con respecto a los controles de la entidad usuaria.

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para sustentar el conocimiento del auditor de la entidad usuaria sobre la organización de servicios (Ref: Apartados 13-14)

- A21. El auditor de la entidad usuaria puede realizar indagaciones sobre el auditor de la entidad prestadora del servicio ante su organización profesional o entre otros profesionales ejercientes, y puede indagar sobre si el auditor de la entidad prestadora del servicio está sujeto a una autoridad de supervisión. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede ejercer en una jurisdicción en la que se sigan normas diferentes con respecto a los informes sobre controles de la organización de servicios, y el auditor de la entidad usuaria puede obtener información sobre las normas que utiliza el auditor de la entidad prestadora del servicio del organismo emisor de las normas.
- A22. Un informe tipo 1 o tipo 2, junto con información sobre la entidad usuaria, puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento de:
- los aspectos de los controles de la organización de servicios que pueden afectar al procesamiento de las transacciones de la entidad usuaria, incluida la utilización de organizaciones de servicios subcontratadas;
 - el flujo de transacciones significativas de la organización de servicios, para determinar los puntos de dicho flujo de transacciones en los que podrían producirse incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria;
 - los objetivos de control de la organización de servicios que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria; y
 - si los controles de la organización de servicios se han diseñado e implementado de forma apropiada para prevenir o detectar y corregir errores de procesamiento que podrían dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria.

Un informe tipo 1 o tipo 2 puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento suficiente con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Un informe tipo 1, sin embargo, no proporciona evidencia alguna de la eficacia operativa de los controles.

- A23. Un informe tipo 1 o tipo 2 de una fecha o referido a un periodo no comprendidos en el periodo de información de la entidad usuaria puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento preliminar de los controles implementados en la organización de servicios si el informe se complementa con información adicional actual procedente de otras fuentes. Si la

¹⁰ El apartado 2 de la NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, indica: “Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los de grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran...”. Véase también el apartado 19 de la NIA 600.

descripción de los controles de la organización de servicios es de una fecha o se refiere a un periodo anterior al comienzo del periodo sometido a auditoría, el auditor de la entidad usuaria puede aplicar procedimientos para actualizar la información de un informe tipo 1 o tipo 2, tales como:

- discutir los cambios producidos en la organización de servicios con personal de la entidad usuaria que esté en una situación que le permita conocer dichos cambios;
- revisar documentación y correspondencia actual emitida por la organización de servicios; o
- discutir los cambios con el personal de la organización de servicios.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

- A24. Que la utilización de una organización de servicios aumente el riesgo de incorrección material de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados y de los controles sobre dichos servicios; en algunos casos, la utilización de una organización de servicios puede reducir el riesgo de incorrección material de la entidad usuaria, particularmente si la propia entidad usuaria no tiene la especialización necesaria para realizar determinadas actividades, tales como iniciar, procesar y registrar transacciones, o no cuenta con recursos adecuados (por ejemplo, un sistema de tecnología de la información).
- A25. Cuando la organización de servicios tiene a su cargo elementos de los registros contables de la entidad usuaria que resultan materiales, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga acceso directo a dichos registros con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al funcionamiento de los controles sobre dichos registros o para verificar las transacciones y saldos registrados en ellos, o con ambos fines. Dicho acceso puede implicar la inspección física de los registros en los locales de la organización de servicios o el examen de registros mantenidos de forma electrónica desde la entidad usuaria o desde otro lugar, o ambas actuaciones. Cuando el acceso directo se lleva a cabo por medios electrónicos, el auditor de la entidad usuaria puede obtener evidencia por dicha vía sobre la adecuación de los controles aplicados por la organización de servicios en relación con la integridad y la exactitud de los datos de la entidad usuaria de los que es responsable la organización de servicios.
- A26. Para determinar la naturaleza y la extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con los saldos que representan activos mantenidos o transacciones realizadas por una organización de servicios por cuenta de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la aplicación de los siguientes procedimientos:
- (a) Examen de registros y documentos mantenidos por la entidad usuaria: la naturaleza y extensión de los registros contables y la documentación de soporte conservada por la entidad usuaria determinan la fiabilidad de esta fuente de evidencia. En algunos casos, la entidad usuaria puede no mantener registros independientes detallados o documentación de transacciones específicas realizadas por su cuenta.
 - (b) Examen de registros y documentos mantenidos por la organización de servicios: el acceso del auditor de la entidad usuaria a los registros de la organización de servicios puede haberse establecido como parte de los acuerdos contractuales alcanzados entre la entidad usuaria y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor, para que acceda, en su nombre, a los registros de la entidad usuaria mantenidos por la organización de servicios.
 - (c) Obtención de confirmaciones de la organización de servicios sobre saldos y transacciones: en los casos en los que la entidad usuaria mantiene registros independientes de saldos y transacciones, la confirmación de la organización de servicios que corrobore los registros de la entidad usuaria puede constituir evidencia de auditoría fiable con respecto a la existencia de las transacciones y los activos afectados. Por ejemplo, cuando se utilicen varias organizaciones de servicios, como una gestora de inversiones y un depositario, y dichas organizaciones de servicios mantengan registros independientes, el auditor de la entidad usuaria puede confirmar los saldos con dichas organizaciones para comparar dicha información con los registros independientes de la entidad usuaria.

Si la entidad usuaria no mantiene registros independientes, la información obtenida de las confirmaciones procedentes de la organización de servicios es sólo una declaración de lo que se refleja en los registros mantenidos por la organización de servicios. Por lo tanto, tales confirmaciones no constituyen, por sí solas, evidencia de auditoría fiable. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la posibilidad de identificar una fuente alternativa de evidencia independiente.
 - (d) Aplicación de procedimientos analíticos a los registros mantenidos por la entidad usuaria o a los informes recibidos de la organización de servicios: la eficacia de los procedimientos analíticos probablemente variará de una afirmación a otra y dependerá de la extensión y detalle de la información disponible.
- A27. Otro auditor puede aplicar procedimientos que sean de naturaleza sustantiva en beneficio de los auditores de las entidades usuarias. Un encargo de este tipo puede implicar la aplicación, por otro auditor, de procedimientos acordados entre la entidad usuaria y el auditor de dicha entidad usuaria y entre la organización de servicios y su auditor de la entidad prestadora del servicio. El auditor de la entidad usuaria revisa los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados por otro auditor con el fin de

determinar si constituyen evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Adicionalmente, pueden existir requerimientos impuestos por las autoridades públicas o por acuerdos contractuales que lleven a un auditor de la entidad prestadora del servicio a aplicar determinados procedimientos de naturaleza sustantiva. Los resultados de la aplicación de los procedimientos requeridos a los saldos y transacciones procesados por la organización de servicios se pueden utilizar por los auditores de las entidades usuarias como parte de la evidencia necesaria para sustentar sus opiniones de auditoría. En estas circunstancias, puede ser útil que el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio acuerden, con anterioridad a la aplicación de los procedimientos, la documentación de auditoría o el acceso a ella que se proporcionará al auditor de la entidad usuaria.

A28. En determinadas circunstancias, en concreto cuando la entidad usuaria externalice alguna o todas sus funciones financieras en una organización de servicios, el auditor de la entidad usuaria puede enfrentarse a una situación en la que una parte significativa de la evidencia de auditoría se encuentre en la organización de servicios. Puede ser necesaria la aplicación de procedimientos sustantivos en la organización de servicios por el auditor de la entidad usuaria, o por otro auditor por cuenta de éste. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede proporcionar un informe tipo 2 y, además, aplicar procedimientos sustantivos por cuenta del auditor de la entidad usuaria. La participación de otro auditor no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que constituya una base razonable para sustentar su opinión. Por consiguiente, al determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y si necesita aplicar procedimientos sustantivos posteriores, el auditor de la entidad usuaria tendrá en cuenta su participación en la dirección, supervisión y aplicación de los procedimientos sustantivos realizados por otro auditor, o la evidencia de tales procedimientos.

Prueba de controles

A29. La NIA 330¹¹, en determinadas circunstancias, requiere al auditor de la entidad usuaria que diseñe y aplique pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de controles. En el contexto de la organización de servicios, este requerimiento se aplica cuando:

- (a) La valoración de riesgos de incorrección material por el auditor de la entidad usuaria incorpora la expectativa de que los controles de la organización de servicios están operando eficazmente (es decir, el auditor de la entidad usuaria tiene intención de confiar en la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios a la hora de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos); o
- (b) Los procedimientos sustantivos, solos o combinados con pruebas sobre la eficacia operativa de los controles de la entidad usuaria, no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones.

A30. Si no dispone de un informe tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede contactar con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar que se contrate a un auditor de servicios que proporcione un informe tipo 2 en el que se incluyan pruebas de la eficacia operativa de los controles, o el auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos en la organización de servicios para comprobar la eficacia operativa de dichos controles. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, visitar la organización de servicios y realizar pruebas de controles, si la organización de servicios presta su conformidad. Las valoraciones del riesgo que efectúa el auditor de la entidad usuaria se basan en la evidencia proporcionada por el trabajo del otro auditor, combinada con la proporcionada por sus propios procedimientos.

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente (Ref: Apartado 17)

A31. Un informe tipo 2 puede tener como finalidad satisfacer las necesidades de varios auditores distintos de entidades usuarias. Por ello, las pruebas de controles y los resultados descritos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden no ser relevantes con respecto a afirmaciones significativas de los estados financieros de la entidad usuaria. Las pruebas de controles y sus resultados se evalúan con la finalidad de determinar si el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. Al hacerlo, el auditor de la entidad usuaria puede tener en cuenta los siguientes factores:

- (a) el periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización;
- (b) el alcance del trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio y los servicios y procesos cubiertos, los controles comprobados y las pruebas que se han realizado, y el modo en que los controles comprobados están relacionados con los controles de la entidad usuaria; y
- (c) los resultados de dichas pruebas de controles y la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio sobre la eficacia operativa de los controles.

A32. Con respecto a determinadas afirmaciones, cuanto más corto sea el periodo cubierto por una prueba específica y mayor sea el tiempo transcurrido desde la realización de la prueba, menor será la evidencia de auditoría que la prueba puede proporcionar. Al

¹¹ NIA 330, apartado 8

comparar el periodo cubierto por un informe tipo 2 con el periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria puede concluir que un informe tipo 2 ofrece menos evidencia de auditoría si hay poco solapamiento entre el periodo cubierto por el informe tipo 2 y el periodo en el que el auditor de la entidad usuaria pretende basarse en el informe. En ese caso, un informe tipo 2 que cubra un periodo anterior o posterior puede proporcionar evidencia de auditoría adicional. En otros casos, el auditor de la entidad usuaria puede determinar que es necesario realizar pruebas de controles de la organización de servicios, o recurrir a otro auditor para que las realice, a fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles.

- A33. También puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga evidencia adicional sobre cambios significativos en los controles de la organización de servicios fuera del periodo cubierto por el informe tipo 2, o que decida aplicar procedimientos de auditoría adicionales. Entre los factores relevantes para determinar la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener sobre los controles de la organización de servicios aplicados fuera del periodo cubierto por el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden incluirse:
- la significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones;
 - los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio, así como los cambios significativos introducidos en ellos desde que se verificaron, incluidos los cambios en el sistema de información, los procesos y el personal;
 - el grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles;
 - la duración del periodo restante;
 - la medida en que el auditor de la entidad usuaria tiene previsto reducir los procedimientos sustantivos posteriores basándose en la fiabilidad de los controles; y
 - la eficacia del entorno de control y el proceso de la entidad usuaria para el seguimiento del sistema de control interno.
- A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo restante o realizando pruebas sobre el proceso de seguimiento del sistema de control interno de la entidad usuaria.
- A35. Si el periodo sobre el que el auditor de la entidad prestadora del servicio ha realizado pruebas queda completamente fuera del periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria no podrá basarse en dichas pruebas para concluir que los controles de la entidad usuaria operan eficazmente, ya que no proporcionan evidencia de la eficacia de los controles correspondiente al periodo de auditoría actual, salvo que se hayan aplicado otros procedimientos.
- A36. En determinadas circunstancias, un servicio prestado por una organización de servicios puede diseñarse bajo la hipótesis de que la entidad usuaria implementará determinados controles. Por ejemplo, el servicio puede diseñarse bajo la hipótesis de que la entidad usuaria dispondrá de controles para autorizar las transacciones antes de que estas se envíen a la organización de servicios para su procesamiento. En dicha situación, la descripción de los controles de la organización de servicios puede incluir una descripción de los controles complementarios de la entidad usuaria. El auditor de la entidad usuaria determinará si los mencionados controles complementarios de la entidad usuaria son relevantes para el servicio prestado a la entidad usuaria.
- A37. Si el auditor de la entidad usuaria considera que el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede no proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, por ejemplo, cuando el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio no contiene una descripción de las pruebas de controles realizadas por él y de los resultados de estas, el auditor de la entidad usuaria puede completar el conocimiento derivado de los procedimientos y de las conclusiones del auditor de la entidad prestadora del servicio contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar la posibilidad de discutir con el auditor de la entidad prestadora del servicio sobre el alcance y los resultados de su trabajo. Igualmente, si el auditor de la entidad usuaria lo considera necesario, puede contactar con la organización de servicios, a través de aquélla, para solicitar que el auditor de la entidad prestadora del servicio aplique ciertos procedimientos a la organización de servicios. Alternativamente, el auditor de la entidad usuaria u otro auditor a solicitud del auditor de la entidad usuaria, pueden aplicar dichos procedimientos.
- A38. El informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio identifica los resultados de las pruebas, incluidas las excepciones y otra información que puedan afectar a las conclusiones del auditor de la entidad usuaria. Las excepciones señaladas por el auditor de la entidad prestadora del servicio o una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no significan automáticamente que el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no sea útil para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria en la valoración de los riesgos de incorrección material. Antes al contrario, las excepciones y la cuestión que ha dado lugar a una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio se tienen en cuenta en la valoración que el auditor de la entidad usuaria hace de las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio. Al considerar las excepciones y las cuestiones que han dado lugar a una opinión modificada, el auditor de la entidad usuaria puede discutir dichas cuestiones con el auditor de la entidad prestadora del servicio. Dicha comunicación depende de que la entidad usuaria contacte con la organización de servicios y obtenga la autorización de esta para que tenga lugar la comunicación.

Comunicación de deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría

A39. Se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique oportunamente por escrito, a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, las deficiencias significativas identificadas durante la realización de la auditoría¹². Asimismo, se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique a la dirección, oportunamente y a un nivel de responsabilidad adecuado, otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección¹³. Las cuestiones que el auditor de la entidad usuaria puede identificar durante la realización de la auditoría y comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- cualquier control dentro del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno que la entidad usuaria podría implementar, incluidos los identificados como consecuencia de la obtención de un informe tipo 1 o tipo 2;
- casos en los que en el informe tipo 1 o tipo 2 se señalan controles complementarios de la entidad usuaria y no se han implementado en ella; y
- controles en la organización de servicios que pueden resultar necesarios y que no parecen haber sido implementados o no se abordan de forma específica en un informe tipo 2.

Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada (Ref: Apartado 18)

A40. Si la organización de servicios subcontrata a otra organización de servicios, el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede incluir o excluir los pertinentes objetivos de control de la subcontratada, y otros controles relacionados, en la descripción del sistema de la organización de servicios y en el alcance del encargo del auditor de la entidad prestadora del servicio. Estos dos métodos de información se conocen como el método inclusivo y el método excluyente, respectivamente. Si el informe tipo 1 o tipo 2 excluye los controles de la subcontratada, y los servicios prestados por esta son relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, se requiere que el auditor de la entidad usuaria aplique los requerimientos de esta NIA con respecto a la organización de servicios subcontratada. La naturaleza y extensión del trabajo que debe realizar el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada dependen de la naturaleza y significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria y de su relevancia para la auditoría. La aplicación del requerimiento recogido en el apartado 9 facilita al auditor de la entidad usuaria la determinación del efecto de la organización de servicios subcontratada y la naturaleza y el alcance del trabajo que debe realizar.

Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios (Ref: Apartado 19)

A41. La organización de servicios puede estar obligada, de acuerdo con los términos del contrato con las entidades usuarias, a revelar a las entidades usuarias afectadas cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e incorrecciones no corregidas atribuibles a la dirección de la organización de servicios o a sus empleados. Tal como requiere el apartado 19, el auditor de la entidad usuaria efectúa indagaciones ante la dirección de dicha entidad sobre si la organización de servicios le ha informado sobre este tipo de cuestiones, y evalúa si las posibles cuestiones comunicadas por la organización de servicios afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor de la entidad usuaria. En determinadas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar información adicional para realizar esta evaluación, y puede solicitar a la entidad usuaria que contacte con la organización de servicios para obtener la información necesaria.

Informe del auditor de la entidad usuaria (Ref: Apartado 20)

A42. Cuando el auditor de la entidad usuaria no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, existirá una limitación al alcance de la auditoría. Esto puede ocurrir cuando:

- el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente de los servicios prestados por la organización de servicios y no tiene una base suficiente y adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material;
- la valoración del riesgo por el auditor de la entidad usuaria parte del supuesto de que los controles de la organización de servicios funcionan eficazmente y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles; o
- la evidencia de auditoría suficiente y adecuada sólo está disponible en los registros mantenidos en la organización de servicios y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener acceso directo a dichos registros.

¹² NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartados 9-10

¹³ NIA 265, apartado 10

El hecho de que el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión depende de su conclusión con respecto a si los posibles efectos sobre los estados financieros son materiales o generalizados.

Referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio (Ref: Apartados 21-22)

- A43. En algunos casos, disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe del auditor de la entidad usuaria, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar el consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.
- A44. El hecho de que la entidad usuaria utilice una organización de servicios no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria establecida por las NIA de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base razonable para sustentar su opinión. Por lo tanto, el auditor de la entidad usuaria no se referirá al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio como fundamento, en parte, de su opinión sobre los estados financieros de la entidad usuaria. Sin embargo, cuando el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión modificada debido a una opinión modificada del informe del auditor de la entidad prestadora del servicio, nada impide que el auditor de la entidad usuaria haga referencia al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio si dicha referencia sirve para explicar el motivo de la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar el consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 450

EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Acumulación de incorrecciones identificadas	5
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza	6–7
Comunicación y corrección de las incorrecciones	8–9
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	10–13
Manifestaciones escritas	14
Documentación	15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de incorrección.....	A1
Acumulación de incorrecciones identificadas.....	A2–A6
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza.....	A7–A9
Comunicación y corrección de las incorrecciones	A10–A13
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	A14–A28
Manifestaciones escritas	A29
Documentación	A30

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas en la realización de la auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La NIA 700 (Revisada) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 (Revisada) tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente NIA¹. La NIA 320² trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es evaluar:
 - (a) el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y
 - (b) en su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Definiciones

4. A los efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:
 - (a) **Incorrección** – Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida de los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (Ref: Apartado A1)

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.
 - (b) **Incorrecciones no corregidas** – Incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

Requerimientos

Acumulación de incorrecciones identificadas

5. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartados A2–A6)

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza

6. El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando:
 - (a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales; o (Ref: Apartado A7)
 - (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320. (Ref: Apartado A8)
7. Si, a petición del auditor, la dirección ha examinado un tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros y ha corregido las incorrecciones que fueron detectadas, el auditor aplicará procedimientos de auditoría adicionales para determinar si las incorrecciones persisten. (Ref: Apartado A9)

Comunicación y corrección de las incorrecciones

8. El auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o

¹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-11

² NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

reglamentaria, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría³. El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas incorrecciones. (Ref: Apartados A10–A12)

9. Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el auditor, éste obtendrá conocimiento de las razones de la dirección para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartado A13)

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

10. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad. (Ref: Apartados A14–A15)
11. El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor tendrá en cuenta:
- (a) la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y (Ref: Apartados A16–A22, A24–A25)
 - (b) el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: Apartado A23)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

12. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban⁴. La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las incorrecciones no corregidas. (Ref: Apartados A26–A28)
13. El auditor también se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca del efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto.

Manifestaciones escritas

14. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella. (Ref: Apartado A29)

Documentación

15. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁵: (Ref: Apartado A30)
- (a) el importe por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes (apartado 5);
 - (b) todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y si han sido corregidas (apartados 5, 8 y 12); y
 - (c) la conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión (apartado 11).

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de incorrección (Ref: Apartado 4(a))

- A1. Las incorrecciones pueden ser el resultado de:
- (a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros;

³ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 7

⁴ Véase la nota a pie de página 3.

⁵ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

- (b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar, así como de información a revelar inadecuada o incompleta requerida para cumplir con los objetivos de información a revelar de determinados marcos de información financiera, según corresponda⁶;
- (c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos;
- (d) juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas;
- (e) una inadecuada clasificación, agregación o desagregación de la información; y
- (f) en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la omisión de una revelación necesaria para que los estados financieros se presenten fielmente, además de las que requiera específicamente el marco de información⁷.

La NIA 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude⁸.

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref: Apartado 5)

“Claramente insignificante”

A2. El apartado 5 de esta NIA requiere que el auditor acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. “Claramente insignificante” no es sinónimo de “no material”. Las incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales y se trata de incorrecciones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

Incorrecciones en un estado financiero individual

A3. El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones en un importe de los estados financieros individuales se consideran claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las incorrecciones por importes superiores al importe establecido se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA. Además, las incorrecciones relativas a cantidades pueden no ser claramente insignificantes cuando se juzgan atendiendo a su naturaleza o circunstancias y, de no ser el caso, se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA.

Incorrecciones en la información a revelar

A4. Las incorrecciones en la información a revelar también pueden ser claramente insignificantes, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Las incorrecciones en la información a revelar que no sean claramente insignificantes también se acumulan para facilitar al auditor la evaluación del efecto de dichas incorrecciones en la correspondiente información a revelar y en los estados financieros en su conjunto. El apartado A17 de esta NIA proporciona ejemplos de incorrecciones en la información a revelar cualitativa que pueden ser materiales.

Acumulación de incorrecciones

- A5. Las incorrecciones por naturaleza o circunstancias, acumuladas según se describe en los apartados A3–A4, no se pueden sumar como es el caso de las incorrecciones en cantidades. No obstante, el apartado 11 de esta NIA requiere que el auditor evalúe esas incorrecciones tanto individualmente como de manera agregada (es decir, en conjunto con otras incorrecciones) para determinar si son materiales.
- A6. Para facilitar al auditor la evaluación del efecto de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y la comunicación de las incorrecciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser útil distinguir entre incorrecciones de hecho, incorrecciones de juicio e incorrecciones extrapoladas.
 - Las incorrecciones de hecho son incorrecciones sobre las cuales no existe duda.

⁶ Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, en su apartado 42H establece que “una entidad revelará la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo...”

⁷ Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros*, apartado 17(c)).

⁸ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A1-A7

- Las incorrecciones de juicio son diferencias derivadas de los juicios de la dirección incluidas las relacionadas con el reconocimiento, medida, presentación y revelación en los estados financieros (incluidas las relativas a la selección o aplicación de políticas contables) que el auditor considera no razonables o inadecuados.
- Las incorrecciones extrapoladas son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en las poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. La NIA 530⁹ contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza (Ref: Apartados 6-7)

- A7. Una incorrección puede no ser un hecho aislado. La evidencia de que puedan existir otras incorrecciones incluye, por ejemplo, los casos en los que el auditor identifique que una incorrección se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de manera generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.
- A8. Si la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320, puede haber un nivel de riesgo superior al aceptablemente bajo de que las posibles incorrecciones no detectadas, consideradas conjuntamente con las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, puedan superar la importancia relativa. Podrían existir incorrecciones no detectadas derivadas del riesgo de muestreo y del riesgo ajeno al muestreo¹⁰.
- A9. El auditor puede solicitar a la dirección que examine un tipo concreto de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros con el fin de que la dirección conozca la causa de una incorrección identificada por el auditor, aplique procedimientos para determinar el importe real de la incorrección del tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar y realice los ajustes adecuados en los estados financieros. La solicitud puede basarse, por ejemplo, en la extrapolación hecha por el auditor de las incorrecciones identificadas en una muestra de auditoría al total de la población de la que se extrajo la muestra.

Comunicación y corrección de las incorrecciones (Ref: Apartados 8-9)

- A10. La comunicación oportuna de las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección es importante ya que permite a esta evaluar si los tipos de transacciones, saldos contables e información revelada contienen incorrecciones, informar al auditor si está en desacuerdo y adoptar las medidas necesarias. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es aquel que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar las incorrecciones y para adoptar las medidas necesarias.
- A11. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de ciertas incorrecciones a la dirección o a otros sujetos, dentro de la entidad. Dichas disposiciones pueden prohibir, de forma expresa, una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de un incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.
- A12. La corrección por parte de la dirección de todas las incorrecciones, incluidas las comunicadas por el auditor, permite a aquella llevar los libros y registros contables de forma rigurosa y reduce los riesgos de incorrección material en los futuros estados financieros como consecuencia del efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores.
- A13. La NIA 700 (Revisada) obliga al auditor a evaluar si los estados financieros están preparados y presentados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación incluye la consideración de los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección¹¹, lo que puede estar afectado por el conocimiento por parte del auditor de los motivos de la dirección para no efectuar las correcciones.

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas (Ref: Apartados 10-11)

- A14. La determinación de la importancia relativa por parte del auditor de conformidad con la NIA 320 se basa a menudo en estimaciones de los resultados financieros de la entidad, puesto que es posible que aún no se conozcan los resultados definitivos. En consecuencia, antes de que el auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas, puede ser necesario revisar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 sobre la base de los resultados financieros definitivos.
- A15. La NIA 320 explica que, a medida que la auditoría avanza, el auditor debe revisar la importancia relativa para los estados

⁹ NIA 530, *Muestreo de auditoría*, apartados 14-15

¹⁰ NIA 530, apartados 5(c) - (d)

¹¹ NIA 700 (Revisada), apartado 12

financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla conocido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra o cifras diferentes¹². Por lo tanto, es probable que cualquier revisión significativa ya se haya realizado antes de que el auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas. Sin embargo, si la nueva valoración del auditor de la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 (véase el apartado 10 de dicha NIA) da lugar a una cifra o cifras menores, se reconsiderará la importancia relativa en la ejecución y la adecuación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría.

- A16. Cada incorrección individual de un importe se toma en consideración para evaluar su efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha superado el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
- A17. Además, cada incorrección individual de una información cualitativa se considera para evaluar su efecto en la información o las informaciones a revelar pertinentes, así como su efecto global sobre los estados financieros en su conjunto. La determinación de si una o varias incorrecciones en una información a revelar cualitativa es material, en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, es una cuestión que requiere la aplicación de juicio profesional. Ejemplos de casos en los que tales incorrecciones pueden ser materiales incluyen:
- Descripciones inexactas o incompletas de información acerca de los objetivos, políticas y procesos de gestión de capitales para entidades con actividades aseguradoras o bancarias.
 - La omisión de información sobre los hechos o circunstancias que han originado una pérdida por deterioro (por ejemplo, una reducción significativa y duradera de la demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.
 - La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
 - La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.
- A18. Al determinar si las incorrecciones por naturaleza no corregidas son materiales de conformidad con el apartado 11 de esta norma, el auditor considera las incorrecciones no corregidas en las cantidades y en la información revelada. Esas incorrecciones se pueden considerar materiales tanto individualmente como en conjunto con otras incorrecciones. Por ejemplo, en función de las incorrecciones identificadas en la información revelada, el auditor puede considerar:
- (a) si los errores identificados son persistentes o generalizados o
 - (b) si ciertas incorrecciones identificadas están relacionadas con la misma cuestión y si, consideradas conjuntamente, pueden afectar la comprensión de dicha cuestión por los usuarios.

Esta consideración de incorrecciones acumuladas también puede ser de utilidad al evaluar los estados financieros de conformidad con el apartado 13(d) de la NIA 700 (Revisada), que requiere que el auditor considere si la presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.

- A19. Si una incorrección individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otras incorrecciones. Por ejemplo, si los ingresos han sido sobrevalorados de forma material, los estados financieros en su conjunto contendrán una incorrección material, incluso si el efecto de la incorrección en los beneficios se compensa completamente con una sobrevaloración equivalente de los gastos. Puede ser adecuado compensar las incorrecciones dentro del mismo saldo contable o tipo de transacciones. Sin embargo, lo primero que debe tenerse en cuenta, antes de concluir que es adecuado compensar incluso las incorrecciones inmateriales, es el riesgo de que puedan existir otras incorrecciones no detectadas¹³.
- A20. La determinación de si una incorrección en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos, tales como el efecto de dicha incorrección sobre deudas u otros compromisos contractuales, su efecto sobre partidas individuales o subtotales, o su efecto sobre ratios clave. Puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que una incorrección en la clasificación no es material considerando los estados financieros en su conjunto, aunque pueda superar el nivel o los niveles de importancia relativa utilizados para evaluar otras incorrecciones. Por ejemplo, una clasificación errónea entre partidas mostradas individualmente en el balance de situación puede no ser considerada material para los estados financieros en su conjunto cuando el importe de la clasificación errónea es pequeño en relación con la magnitud de las correspondientes partidas reflejadas individualmente en el balance de situación y el error de clasificación no afecta al estado de resultados ni a otros ratios clave.

¹² NIA 320, apartado 12

¹³ Si se identifica un cierto número de incorrecciones que no son materiales en el mismo saldo contable o en un mismo tipo de transacciones, el auditor puede tener que volver a valorar el riesgo de incorrección material para dicho saldo contable o tipo de transacción.

A21. Las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones pueden llevar al auditor a evaluarlas como materiales, individualmente o consideradas junto con otras incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, incluso si son inferiores a la materialidad para los estados financieros en su conjunto. Las circunstancias que pueden tener un efecto en la evaluación incluyen el grado en el que la incorrección:

- afecta al cumplimiento de los requerimientos normativos;
- afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales;
- está relacionada con la selección o aplicación incorrectas de una política contable que tiene un efecto inmaterial en los estados financieros del periodo actual pero que posiblemente tenga un efecto material en los estados financieros de periodos futuros;
- encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones económicas y sectoriales generales;
- afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo;
- afecta a la información por segmentos presentada en los estados financieros (por ejemplo, la significatividad del asunto con respecto a un segmento u otra división de actividad de la entidad del que se sabe que desempeña una función significativa en las operaciones o rentabilidad de la entidad);
- tiene el efecto de incrementar la remuneración de la dirección, por ejemplo, al asegurar que se cumplen los requisitos para la obtención de bonos u otros incentivos;
- es significativa teniendo en cuenta el conocimiento del auditor de comunicaciones anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con beneficios previstos;
- está relacionada con partidas que afectan a determinados terceros (por ejemplo, si en una transacción las partes externas están relacionadas con miembros de la dirección de la entidad);
- supone una omisión de información que no requiere específicamente el marco de información financiera pero que, a juicio del auditor, es importante para que los usuarios conozcan la situación financiera, el resultado o los flujos de efectivo de la entidad; o
- afecta a otra información que se incluirá en el informe anual de la entidad (por ejemplo, información que se incluirá en el “Informe de Gestión” o en la “Revisión de la explotación y Financiera”) de los que se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. La NIA 720 (Revisada)¹⁴ trata de las responsabilidades del auditor en relación con otra información.

Estas circunstancias son sólo ejemplos; no es probable que todas estén presentes en todas las auditorías y la lista no es necesariamente exhaustiva. La existencia de circunstancias como estas no lleva necesariamente a la conclusión de que la incorrección es material.

A22. La NIA 240¹⁵ explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la incorrección no es material en relación con los estados financieros. Según las circunstancias, las incorrecciones en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden deberse a:

- información revelada que es el resultado del sesgo en los juicios de la dirección, o
- información revelada extensa y repetitiva o vacía de contenido cuya finalidad es impedir la adecuada comprensión de las cuestiones en los estados financieros.

Al considerar las implicaciones de incorrecciones en tipos de transacciones, saldos contables e información revelada, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200¹⁶.

A23. El efecto acumulativo de las incorrecciones inmatrimales no corregidas relacionadas con periodos anteriores puede tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual. Existen diferentes enfoques aceptables para la evaluación por el auditor del efecto de dichas incorrecciones no corregidas en los estados financieros del periodo actual. Utilizar el mismo enfoque de evaluación proporciona congruencia entre periodos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. En el caso de la auditoría de una entidad del sector público, la evaluación de si una incorrección es material también puede verse afectada por las responsabilidades del auditor, establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, de

¹⁴ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

¹⁵ NIA 240, apartado 36

¹⁶ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 15

informar sobre cuestiones específicas, incluido, por ejemplo, el fraude.

A25. Además, cuestiones tales como el interés público, la obligación de rendir cuentas, la probidad y el aseguramiento de una supervisión legislativa efectiva, en particular, pueden afectar a la valoración relativa a si una partida, por su naturaleza, es material. Esto es especialmente aplicable en el caso de partidas relacionadas con el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

A26. Si se han comunicado incorrecciones no corregidas a una o varias personas con responsabilidades de dirección, y esas personas también tienen responsabilidades de gobierno, no es necesario que se comuniquen de nuevo a dichas personas en su función de responsables del gobierno de la entidad. No obstante, el auditor ha de satisfacerse de que la comunicación con el directivo o directivos es suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados¹⁷.

A27. Cuando haya un elevado número de incorrecciones individuales inmateriales no corregidas, el auditor puede comunicar el número y efecto monetario global de las incorrecciones no corregidas, en lugar de detallar cada incorrección individual no corregida.

A28. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las manifestaciones escritas que solicite (véase el apartado 14 de esta NIA)¹⁸. El auditor puede discutir con los responsables del gobierno de la entidad las razones y las implicaciones de la falta de corrección de las incorrecciones, teniendo en cuenta la magnitud y la naturaleza de la incorrección juzgada en las circunstancias que concurran, así como las posibles implicaciones para los estados financieros futuros.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 14)

A29. Dado que la preparación de los estados financieros requiere que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad ajusten los estados financieros para corregir las incorrecciones materiales, el auditor debe solicitar que le proporcionen manifestaciones escritas sobre las incorrecciones no corregidas. En algunas circunstancias, la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad pueden considerar que algunas incorrecciones no corregidas no son tales. Por ese motivo, puede que quieran añadir a sus manifestaciones escritas expresiones como: “No estamos de acuerdo con el hecho de que las partidas y constituyan incorrecciones porque [descripción de los motivos]”. Obtener estas manifestaciones, sin embargo, no exime al auditor de la necesidad de llegar a una conclusión sobre el efecto de las incorrecciones no corregidas.

Documentación (Ref: Apartado 15)

A30. La documentación del auditor sobre las incorrecciones no corregidas puede tener en cuenta:

- (a) la consideración del efecto agregado de las incorrecciones no corregidas;
- (b) la evaluación relativa a si el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en su caso, han sido superados; y,
- (c) la evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre ratios clave o tendencias, y el cumplimiento de los requerimientos normativos y contractuales (por ejemplo, compromisos de deuda).

¹⁷ NIA 260 (Revisada), apartado 13

¹⁸ NIA 260 (Revisada), apartado 16(c)(ii)

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 500

EVIDENCIA DE AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	6
Información que se utilizará como evidencia de auditoría.....	7–9
Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría	10
Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad.....	11
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Fuentes de información externas.....	A1–A4
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	A5–A29
Información que se utilizará como evidencia de auditoría.....	A30–A62
Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría	A63–A67
Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad.....	A68

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, *Evidencia de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.
2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada 2019)¹), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570 (Revisada)²), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520³) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200⁴ y NIA 330⁵).

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Definiciones

5. A efectos de esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Registros contables – Registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.
 - (b) Adecuación (de la evidencia de auditoría) – Medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.
 - (c) Evidencia de auditoría – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes.
 - (d) Fuente de información externa – Una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la dirección, organización de servicios⁶ o experto del auditor⁷, la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta. (Ref: Apartados A1–A4)
 - (e) Experto de la dirección – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.
 - (f) Suficiencia (de la evidencia de auditoría) – Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

³ NIA 520, *Procedimientos analíticos*

⁴ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

⁵ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

⁶ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*, apartado 8

⁷ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, apartado 6

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A5–A29)

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría incluida la información obtenida de una fuente de información externa. (Ref: Apartados A30–A44)
8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref: Apartados A45–A47)
 - (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref: Apartados A48–A54)
 - (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref: Apartados A55–A58)
 - (c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref: Apartado A59)
9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:
 - (a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref: Apartados A60–A61)
 - (b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref: Apartado A62)

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref: Apartados A63–A67)

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos de la auditoría (Ref: Apartado A68) si:
 - (a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o
 - (b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Fuentes de información externas (Ref: Apartado 5(d))

- A1. Las fuentes de información externas pueden incluir servicios de tasación, organizaciones gubernamentales, bancos centrales o mercados de valores reconocidos. Los ejemplos de información que puede obtenerse de fuentes de información externa incluyen:
 - precios y datos relacionados;
 - información macroeconómica como tasas de desempleo y de crecimiento económico históricas o previstas; o datos censales;
 - datos del historial de crédito;
 - información sectorial específica como; por ejemplo, un índice del coste de las reclamaciones en determinados sectores o información sobre los índices o posición con relación a la audiencia utilizados para determinar los ingresos por publicidad en el sector del entretenimiento; y
 - tablas de mortalidad utilizadas para determinar los pasivos en los sectores del seguro y pensiones.
- A2. Es más probable que un conjunto concreto de información sea adecuado para su uso por un amplio rango de usuarios y menos

probable que esté sujeto a influencia por un usuario concreto si la persona u organización externa lo proporciona al público de manera gratuita o lo pone a disposición de un amplio rango de usuarios a cambio del pago de un precio. Puede requerirse juicio para determinar si la información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios teniendo en cuenta la capacidad de la entidad de influir en la fuente de información externa.

- A3. Una persona u organización externa no puede ser a la vez una fuente de información externa y un experto de la dirección, o una organización de servicios o un experto del auditor con relación a un conjunto de información concreto.
- A4. Sin embargo, una persona u organización externa puede, por ejemplo, estar actuando como un experto de la dirección cuando proporciona un conjunto de información concreto y como una fuente de información externa cuando proporciona otro conjunto de información diferente. En algunas circunstancias, será necesario el juicio profesional para determinar si una persona u organización externa está actuando como fuente de información externa o como experto de la dirección con relación a un conjunto de información concreto. En otras circunstancias, la distinción puede ser clara. Por ejemplo:
- Una persona u organización externa puede estar proporcionando información sobre precios inmobiliarios que es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios, por ejemplo, información normalmente disponible relativa a una región geográfica, y determinarse que se trata de una fuente de información externa con relación a ese conjunto de información. La misma organización externa puede estar también actuando como experto de la dirección o del auditor cuando proporciona valoraciones por encargo relacionadas con la cartera de inmuebles de la entidad específicamente adaptadas a los hechos y circunstancias de la entidad.
 - Algunas organizaciones actuariales publican tablas de mortalidad para uso general que, cuando son utilizadas por una entidad, en general, podrían considerarse como una fuente de información externa. La misma organización actuarial puede ser un experto de la dirección con relación a otra información diferente adaptada a las circunstancias específicas de la entidad para ayudar a la dirección a determinar el pasivo por pensiones de varios de sus planes de pensiones.
 - Una persona o una organización externa pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización externa aplican dicha especialización al realizar una estimación específica para la entidad y ese trabajo lo utiliza la dirección en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización externa probablemente sea un experto de la dirección con respecto a dicha información. Si, por el contrario, dicha persona u organización externa se limita a proporcionar al público precios o datos de precios relativos a transacciones privadas, y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, la persona u organización externa es probablemente una fuente de información externa con respecto a dicha información.
 - Una persona u organización externa puede publicar información adecuada para un amplio rango de usuarios sobre riesgos o condiciones en un sector. Si una entidad la usa para preparar la información a revelar sobre riesgos (por ejemplo, en cumplimiento de lo dispuesto en la NIIF 7⁸), normalmente dicha información se consideraría procedente de una fuente externa de información. Sin embargo, si el mismo tipo de información ha sido encargada específicamente por la entidad para utilizar su especialización en el desarrollo de estos riesgos, adaptada a las circunstancias de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.
 - Una persona u organización externa puede aplicar su especialización proporcionando información acerca de tendencias de mercado actuales y futuras que pone a disposición de un amplio rango de usuarios y que son adecuadas para su uso por ellos. Si la entidad la usa como ayuda para tomar decisiones acerca de hipótesis que se vayan a utilizar en la realización de estimaciones contables, dicha información se considerará probablemente que procede de una fuente de información externa. Si el mismo tipo de información ha sido encargada por la entidad para analizar tendencias actuales o futuras aplicables a hechos y circunstancias específicos de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6)

- A5. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya evaluado si esa información sigue siendo relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual⁹) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la entidad son fuentes importantes de evidencia de auditoría. La información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección u obtenerse de una fuente de información externa. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de

⁸ Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 7, *Instrumentos financieros: Información a revelar*

⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 16

información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

- A6. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.
- A7. Tal y como se explica en la NIA 200¹⁰, la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.
- A8. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.
- A9. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.
- A10. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada¹¹. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Fuentes de evidencia de auditoría

- A11. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, reejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.
- A12. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección.
- A13. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros e información de una fuente de información externa, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

- A14. Tal como las NIA 315 (Revisada 2019) y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:
- (a) procedimientos de valoración del riesgo y
 - (b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
 - (i) pruebas de controles, cuando las requieran esta NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas y
 - (ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.
- A15. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A18 a A29 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal y como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede

¹⁰ NIA 200, apartado 5

¹¹ NIA 330, apartado 26

proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante¹².

- A16. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.
- A17. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.

Inspección

- A18. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquellos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.
- A19. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.
- A20. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.

Observación

- A21. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de controles. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias¹³.

Confirmación externa

- A22. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un “acuerdo paralelo” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA 505 para orientaciones adicionales¹⁴.

Recálculo

- A23. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

Reejecución

- A24. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

¹² NIA 330, apartado A36

¹³ NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*

¹⁴ NIA 505, *Confirmaciones externas*

Procedimientos analíticos

A25. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para orientaciones adicionales.

Indagación

A26. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.

A27. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.

A28. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.

A29. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA 580 para orientaciones adicionales¹⁵.

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

A30. Como se indica en el apartado A5, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como, por ejemplo, de auditorías anteriores, en determinadas circunstancias, de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes y del cumplimiento de determinadas responsabilidades adicionales establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias). La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

Relevancia

A31. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.

A32. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como por ejemplo, la realidad de ciertas existencias, no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

¹⁵ NIA 580, *Manifestaciones escritas*

- A33. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.
- A34. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

Fiabilidad

- A35. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente independiente de la entidad puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
 - La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
 - La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
 - La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).
 - La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.
- A36. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos ¹⁶.
- A37. La NIA 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada ¹⁷.
- A38. La NIA 250 (Revisada)¹⁸ proporciona orientaciones adicionales con respecto al cumplimiento de cualquier responsabilidad adicional establecida en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables en relación con los incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad que pueda aportar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con las NIA y la valoración de las implicaciones de dichos incumplimientos en relación con otros aspectos de la auditoría.

Fuentes de información externas

- A39. El apartado 7 requiere al auditor considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa que se utilizará como evidencia de auditoría independientemente de si dicha información ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o si ha sido obtenida por el auditor. Para la información obtenida de una fuente de información externa, esta consideración puede, en algunos casos, incluir evidencia de auditoría sobre la fuente de información externa o sobre la preparación de información por parte de la fuente de información externa a través del diseño y realización de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330 o, cuando sea aplicable, la NIA 540 (Revisada)¹⁹.
- A40. Obtener un conocimiento de por qué la dirección o, en su caso, un experto de la dirección usa una fuente de información externa y de cómo se consideró la relevancia y fiabilidad de la información (incluidas su exactitud e integridad) puede ayudar a

¹⁶ NIA 520, apartado 5(a)

¹⁷ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 14

¹⁸ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 9

¹⁹ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 16

proporcionar información a la consideración del auditor de la relevancia y fiabilidad de dicha información.

A41. Los siguientes factores pueden ser importantes al considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa, incluidas su exactitud e integridad, y teniendo en cuenta que algunos de esos factores pueden ser relevantes únicamente cuando la información haya sido utilizada por la dirección en la preparación de los estados financieros o cuando haya sido obtenida por el auditor:

- La naturaleza y autoridad de la fuente de información externa. Por ejemplo, un banco central o la oficina gubernamental de estadística con un mandato legislativo de proporcionar información sectorial al público probablemente es una autoridad para ciertos tipos de información;
- la capacidad de influir en la información obtenida a través de relaciones entre la entidad y la fuente de información;
- la competencia y reputación de la fuente de información externa con relación a la información incluido si, según el juicio profesional del auditor, la información es, de manera rutinaria, proporcionada por una fuente con una trayectoria en proporcionar información fiable;
- la experiencia previa del auditor con respecto a la fiabilidad de la información proporcionada por la fuente de información externa;
- evidencia de aceptación general del mercado por parte de los usuarios de la relevancia o fiabilidad de la información de una fuente de información externa con un propósito similar al que tiene la información que ha sido utilizada por la dirección o por el auditor;
- si la entidad tiene establecidos controles para tratar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida y utilizada;
- si la fuente de información externa acumula información general del mercado o si participa directamente en «fijar» transacciones de mercado;
- si la información es adecuada para su uso en la forma en que ha sido usada y, en su caso, fue desarrollada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable;
- información alternativa que puede contradecir la información utilizada;
- la naturaleza y extensión de las exenciones de responsabilidad u otro texto restrictivo sobre la información obtenida;
- información acerca de los métodos utilizados en la preparación de la información, de cómo se aplican, incluido, en su caso, cómo se han utilizado los modelos en dicha aplicación, y los controles; y
- cuando esté disponible, información relevante para la consideración de lo adecuado de las hipótesis y otra información aplicada por las fuentes de información externa para desarrollar la información obtenida.

A42. La naturaleza y extensión de la consideración por el auditor tiene en cuenta los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones para las que el uso de información externa es relevante, el grado en el que el uso de dicha información es relevante para los motivos de los riesgos de incorrección material y la posibilidad de que la información de fuentes externas pueda no ser fiable (por ejemplo, si procede o no de una fuente fiable). Basándose en la consideración del auditor de las cuestiones descritas en el apartado A39, el auditor puede determinar que es necesario un mayor conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), o que son adecuados en las circunstancias procedimientos de auditoría posteriores, de conformidad con la NIA 330²⁰ y con la NIA 540 (Revisada)²¹, en su caso, para responder a los riesgos valorados de incorrección material relacionados con el uso de información procedente de una fuente externa. Estos procedimientos pueden incluir lo siguiente:

- Realizar una comparación entre la información obtenida de la fuente de información externa e información obtenida de una fuente de información alternativa independiente.
- Cuando sea pertinente a la consideración del uso por la dirección de una fuente de información externa, obtener un conocimiento de los controles establecidos por la dirección para considerar la fiabilidad de la información procedente de fuentes externas y, posiblemente, comprobar la eficacia operativa de dichos controles.
- Realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa para conocer sus procesos, técnicas e hipótesis con objeto de identificar, conocer y, de ser aplicable, comprobar la eficacia operativa de sus controles.

A43. En algunas situaciones, puede existir un único proveedor de determinada información, por ejemplo, información de un banco central, como la tasa de inflación, o un único organismo reconocido en un sector. En estos casos, la determinación por el auditor de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría que pueden ser adecuados en las circunstancias se ve influido por

²⁰ NIA 330, apartado 6

²¹ NIA 540 (Revisada), apartado 30

la naturaleza y credibilidad de la fuente de información, los riesgos valorados de incorrección material, para los cuales dicha información externa es relevante, y el grado en que el uso de esa información es relevante para los motivos del riesgo valorado de incorrección material. Por ejemplo, cuando la información procede de una fuente autorizada creíble, la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores puede ser menor, como corroborar la información en el sitio web de la fuente o en información publicada. En otros casos, si una fuente no es evaluada como creíble, el auditor puede determinar que son adecuados unos procedimientos más extensos y, en ausencia de una fuente de información alternativa independiente con la que comparar, puede considerar si realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa es adecuado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A44. Cuando el auditor no tiene una base suficiente para considerar la relevancia y fiabilidad de la información procedente de una fuente externa, el auditor puede tener una limitación al alcance si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada a través de procedimientos alternativos. Cualquier limitación al alcance impuesta se evalúa de conformidad con los requerimientos de la NIA 705 (Revisada)²².

Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref: Apartado 8)

A45. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material.

A46. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta NIA. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta NIA, considerándose información procedente de una fuente externa pero no la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A47. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA pueden verse afectados por cuestiones tales como:

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.
- El riesgo de incorrección material en la materia.
- La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por esta para proporcionar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección (Ref: Apartado 8(a))

A48. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la

²² NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13

fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

- A49. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes, tales como:
- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
 - Las discusiones con dicho experto.
 - Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.
 - El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
 - Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
 - Un experto del auditor, en su caso, que facilite a este último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.
- A50. Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.
- A51. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:
- La relevancia de la competencia del experto de la dirección en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros sobre la propiedad y de accidentes, pero puede tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
 - La competencia del experto de la dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
 - Si hechos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección a medida que avanza la auditoría.
- A52. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)
- A53. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.
- A54. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la dirección y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:
- Intereses financieros.
 - Relaciones de negocio y personales.
 - Prestación de otros servicios.

Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección (Ref: Apartado 8(b))

- A55. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad ²³.

²³ NIA 620, apartado 7

- A56. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:
- Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.
 - Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
 - Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados para los objetivos de información financiera.
 - La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto de la dirección.
- A57. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:
- la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto.
 - las funciones y responsabilidades respectivas de la dirección y del experto; y
 - la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.
- A58. En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref: Apartado 8(c))

- A59. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:
- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;
 - en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos;
 - cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente; y
 - si el trabajo de ese experto implica el uso de información procedente de una fuente de información externa, la relevancia y fiabilidad de esa información.

Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor (Ref: Apartados 9(a)–(b))

- A60. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han seleccionado elementos para la comprobación no está completa.
- A61. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.
- A62. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref: Apartado 10)

A63. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

- (a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);
- (b) la selección de elementos específicos y
- (c) el muestreo de auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

Selección de todos los elementos

A64. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o
- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Selección de elementos específicos

A65. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- *Elementos clave o de valor elevado.* El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- *Todos los elementos por encima de un determinado importe.* El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- *Elementos para obtener información.* El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A66. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A67. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530²⁴.

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref: Apartado 11)

A68. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones

²⁴ NIA 530, *Muestreo de auditoría*

realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con estas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa²⁵.

²⁵ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 11

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 501

EVIDENCIA DE AUDITORÍA – CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Requerimientos	
Existencias	4–8
Litigios y reclamaciones	9–12
Información por segmentos.....	13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Existencias	A1–A16
Litigios y reclamaciones	A17–A25
Información por segmentos.....	A26–A27

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 501, *Evidencia de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de conformidad con la NIA 330¹, la NIA 500² y otras NIA aplicables, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos en una auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las siguientes cuestiones:
 - (a) la realidad y el estado de las existencias;
 - (b) la totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad; y
 - (c) la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Existencias

4. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:
 - (a) su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de: (Ref: Apartados A1–A3)
 - (i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad; (Ref: Apartado A4)
 - (ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección; (Ref: Apartado A5)
 - (iii) inspeccionar las existencias; y (Ref: Apartado A6)
 - (iv) realizar pruebas de recuento; y (Ref: Apartados A7–A8)
 - (b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.
5. Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente a los procedimientos requeridos en el apartado 4, el auditor aplicará procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias, producidas entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros. (Ref: Apartados A9–A11)
6. Si el auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio.
7. Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no es posible hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)³. (Ref: Apartados A12–A14)
8. Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante una o ambas de las siguientes actuaciones:
 - (a) Solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad. (Ref: Apartado A15)
 - (b) Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref:

¹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

² NIA 500, *Evidencia de auditoría*

³ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Apartado A16)

Litigios y reclamaciones

9. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluidos los siguientes: (Ref: Apartados A17–A19)
 - (a) indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;
 - (b) revisión de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y
 - (c) revisión de las cuentas de gastos jurídicos. (Ref: Apartado A20)
10. Si el auditor valora que existe un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de aplicar los procedimientos requeridos por otras NIA, el auditor solicitará una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor llevará a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la dirección y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias o la organización profesional de abogados correspondiente prohíben una comunicación directa de los asesores jurídicos externos de la entidad con el auditor, éste aplicará procedimientos de auditoría alternativos. (Ref: Apartados A21–A25)
11. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), si:
 - (a) la dirección rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si éstos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y
 - (b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

Manifestaciones escritas

12. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas de que se han revelado al auditor y se han contabilizado y revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros.

Información por segmentos

13. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable mediante: (Ref: Apartado A26)
 - (a) la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos; y (Ref: Apartado A27)
 - (i) la evaluación de si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable; y
 - (ii) en su caso, la comprobación de la aplicación de dichos métodos; y
 - (b) la aplicación de procedimientos analíticos o de otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref: Apartado 4(a))

- A1. La dirección habitualmente establece procedimientos de acuerdo con los cuales se realiza un recuento físico de existencias al menos una vez al año con el fin de que sirvan de base para la preparación de los estados financieros y, en su caso, para determinar la fiabilidad del sistema de inventario permanente de la entidad.
- A2. La presencia en el recuento físico de existencias conlleva:
 - la inspección de las existencias para determinar su realidad y evaluar su estado, así como la realización de pruebas de

recuento;

- la observación del cumplimiento de las instrucciones de la dirección y la aplicación de procedimientos para el registro y control de los resultados del recuento físico de existencias; y
- la obtención de evidencia de auditoría con respecto a la fiabilidad de los procedimientos de recuento de la dirección.

Dichos procedimientos pueden servir como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, en función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, del enfoque previsto y de los procedimientos específicos llevados a cabo.

A3. Entre las cuestiones relevantes en la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta NIA) se incluyen, por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, incluida la importancia relativa de las existencias y los riesgos de incorrección material en las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. La NIA 6004 trata de la participación de otros auditores y, por consiguiente, puede resultar relevante si dicha participación está relacionada con la presencia en un recuento físico de existencias en un lugar lejano.
- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La NIA 6205 trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evaluación de las instrucciones y los procedimientos de la dirección (Ref: Apartado 4(a)(i))

A4. A la hora de evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección con respecto al registro y control del recuento físico de existencias se determinará, entre otras cosas, si tales instrucciones y procedimientos tratan, por ejemplo, de:

- La aplicación de controles adecuados, como, por ejemplo, recopilar las hojas de recuento físico de existencias utilizadas, dejar constancia de las hojas de recuento físico no utilizadas, y aplicar procedimientos de recuento y de repetición de éste.
- La identificación exacta de la fase en la que se encuentra el trabajo en curso, de las partidas de lenta rotación, obsoletas o dañadas, así como de existencias que son propiedad de un tercero; por ejemplo, existencias en consignación.
- En su caso, los procedimientos utilizados para estimar cantidades físicas, como los que pueden resultar necesarios para estimar la cantidad física de un montón de carbón.
- El control del movimiento de las existencias entre las distintas áreas, así como del envío y recepción de existencias antes y después de la fecha de corte.

Observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección (Ref: Apartado 4(a)(ii))

A5. La observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección, por ejemplo, de los que están relacionados con el control de los movimientos de las existencias antes, durante y después del recuento, facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría sobre si las instrucciones y los procedimientos de recuento de la dirección se han diseñado e implementado adecuadamente. Adicionalmente, el auditor puede obtener copias de la información de corte, como detalles del movimiento de existencias, que le faciliten la aplicación de procedimientos de auditoría en una fecha posterior sobre la contabilización de dichos movimientos.

Inspección de las existencias (Ref: Apartado 4(a)(iii))

A6. La inspección de las existencias, al presenciar un recuento físico, facilita al auditor la determinación de su realidad (aunque no necesariamente de su propiedad) y la identificación, por ejemplo, de existencias obsoletas, dañadas o antiguas.

Realización de pruebas de recuento (Ref: Apartado 4(a)(iv))

A7. La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la dirección, y localizando en los registros de recuento de la dirección elementos seleccionados de las existencias

⁴ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

⁵ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.

- A8. Además de registrar las pruebas de recuento realizadas por el auditor, la obtención de una copia de los registros de la dirección relativos a los recuentos físicos de existencias realizados facilita al auditor la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores con el fin de determinar si los registros de existencias finales de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales de los recuentos de existencias.

Recuento físico de existencias realizado en una fecha distinta a la de los estados financieros (Ref: Apartado 5)

- A9. Por razones prácticas, el recuento físico de existencias se puede realizar en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. Esto se puede realizar con independencia de que la dirección establezca las cantidades de existencias mediante un recuento físico anual o mediante un sistema de inventario permanente. En cualquiera de los dos casos, la eficacia del diseño, de la implementación y del mantenimiento de los controles sobre las variaciones de existencias, determina si es adecuada, a efectos de la auditoría, la realización del recuento físico de existencias en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia⁶.
- A10. Cuando se utiliza un sistema de inventario permanente, la dirección puede realizar recuentos físicos u otras pruebas para determinar la fiabilidad de la información sobre cantidades de existencias incluida en los registros de inventario permanente de la entidad. En algunos casos, la dirección o el auditor pueden identificar diferencias entre los registros de inventario permanente y las cantidades de existencias físicas reales en ese momento; esto puede indicar que los controles sobre las variaciones de las existencias no están operando eficazmente.
- A11. Entre las cuestiones relevantes que pueden tenerse en cuenta en el diseño de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las cantidades de existencias entre la fecha (o fechas) del recuento y los registros de existencias finales se incluyen:
- Si los registros de inventario permanente se han ajustado adecuadamente.
 - La fiabilidad de los registros de inventario permanente de la entidad.
 - Las razones de las diferencias significativas entre la información obtenida durante el recuento físico y los registros de inventario permanente.

La presencia en el recuento físico de existencias no es factible (Ref: Apartado 7)

- A12. En algunos casos, puede no ser factible presenciar el recuento físico de existencias. Esto se puede deber a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias. Por ejemplo, cuando las existencias se almacenan en un lugar que puede suponer una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, los inconvenientes de carácter general que ello cause al auditor no bastan para justificar la decisión del auditor de que su presencia no es factible. Tal y como se explica en la NIA 200⁷, la dificultad, el tiempo o el coste que implique, en sí mismo, no es un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con una evidencia de auditoría que no alcance el grado de convincente.
- A13. En algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias, pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias.
- A14. En otros casos, sin embargo, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría. En estos casos, la NIA 705 (Revisada) requiere que el auditor exprese en el informe de auditoría una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance⁸.

Existencias custodiadas y controladas por un tercero

Confirmación (Ref: Apartado 8(a))

- A15. La NIA 505⁹ establece requerimientos y proporciona orientaciones para aplicar procedimientos de confirmación externa.

Otros procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8(b))

- A16. Dependiendo de las circunstancias; por ejemplo, cuando se obtenga información que origine dudas sobre la integridad y

⁶ NIA 330, apartados 22-23

⁷ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A53

⁸ NIA 705 (Revisada), apartado 13

⁹ NIA 505, *Confirmaciones externas*

objetividad del tercero, el auditor puede considerar adecuado aplicar otros procedimientos de auditoría, en lugar de, o además de, confirmar con el tercero. Ejemplos de dichos procedimientos incluyen los siguientes:

- La asistencia, o la organización de la asistencia de otro auditor, al recuento físico de existencias realizado por el tercero, si es factible.
- La obtención de un informe de otro auditor, o de un informe del auditor de la entidad prestadora del servicio, sobre la adecuación del control interno del tercero, para asegurarse de que el recuento de las existencias se realiza correctamente y que las existencias se custodian de forma adecuada.
- La inspección de la documentación relativa a las existencias que obren en poder de terceros; por ejemplo, recibos de almacenes.
- La solicitud de confirmación de terceros, cuando las existencias se hayan pignorado.

Litigios y reclamaciones

Integridad de los litigios y reclamaciones (Ref: Apartado 9)

- A17. Los litigios y reclamaciones que afectan a la entidad pueden tener un efecto material sobre los estados financieros y, por consiguiente, puede ser necesario revelarlos o contabilizarlos en los estados financieros.
- A18. Adicionalmente a los procedimientos identificados en el apartado 9, otros procedimientos aplicables incluyen, por ejemplo, la utilización de información obtenida a través de los procedimientos de valoración del riesgo realizados como parte de la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno con el fin de facilitar al auditor el conocimiento de los litigios y de las reclamaciones que afectan a la entidad.
- A19. La evidencia de auditoría obtenida a efectos de identificar litigios y reclamaciones que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material también puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a otras consideraciones relevantes, como la valoración o la medición relacionadas con litigios y reclamaciones. La NIA 540 (Revisada)¹⁰ establece requerimientos y proporciona orientaciones para la consideración por el auditor de litigios y reclamaciones que requieran estimaciones contables o la correspondiente información a revelar en los estados financieros.

Revisión de las cuentas de gastos jurídicos (Ref: Apartado 9(c))

- A20. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede considerar adecuado examinar los documentos fuente correspondientes, tales como facturas de gastos jurídicos, como parte de su revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

Comunicación con los asesores jurídicos externos de la entidad (Ref: Apartados 10-11)

- A21. La comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a si se conocen los litigios y reclamaciones potencialmente materiales, así como sobre si las estimaciones de la dirección sobre las implicaciones financieras, incluidos los costes, son razonables.
- A22. En algunos casos, el auditor puede intentar ponerse en comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad mediante una carta de indagación general. A estos efectos, por medio de una carta de indagación general, se solicita a los asesores jurídicos externos de la entidad que informen al auditor acerca de cualquier litigio o reclamación de los que tengan conocimiento, junto con una valoración del resultado de los litigios y reclamaciones, así como una estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes.
- A23. Si se considera poco probable que los asesores jurídicos externos de la entidad respondan adecuadamente a una carta de indagación general, por ejemplo, si la organización profesional a la que pertenecen los asesores jurídicos externos prohíbe responder a dicha carta, el auditor puede intentar establecer una comunicación directa mediante una carta de indagación específica. A estos efectos, en una carta de indagación específica se incluyen:
- (a) una lista de litigios y reclamaciones;
 - (b) cuando esté disponible, la valoración realizada por la dirección del resultado de cada uno de los litigios y reclamaciones identificados, así como la estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes; y
 - (c) una solicitud a los asesores jurídicos externos de la entidad para que confirmen la razonabilidad de las valoraciones de la dirección y proporcionen al auditor información adicional en el caso de que los asesores jurídicos externos de la entidad consideren que la lista es incompleta o es incorrecta.
- A24. En determinadas circunstancias, el auditor puede también juzgar necesario reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad para discutir el resultado probable de los litigios o reclamaciones. Este puede ser el caso, por ejemplo, si:

¹⁰ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

- El auditor determina que la cuestión constituye un riesgo significativo.
- La cuestión es compleja.
- Existe desacuerdo entre la dirección y los asesores jurídicos externos de la entidad.

Por lo general, dichas reuniones requieren la autorización de la dirección y se celebran con la asistencia de un representante de ella.

A25. De conformidad con la NIA 700 (Revisada)¹¹, se requiere que el auditor no feche el informe de auditoría en fecha anterior a aquella en la que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La evidencia de auditoría sobre el estado de los litigios y reclamaciones en la fecha del informe de auditoría puede obtenerse mediante indagaciones ante la dirección, incluidos los asesores jurídicos internos, que sea responsable de las cuestiones relevantes. En algunos casos puede ser necesario que el auditor obtenga información actualizada de los asesores jurídicos externos de la entidad.

Información por segmentos (Ref: Apartado 13)

A26. Dependiendo del marco de información financiera aplicable, la entidad puede estar obligada o autorizada a revelar información por segmentos en los estados financieros. La responsabilidad del auditor con respecto a la presentación y revelación de información por segmentos se refiere a los estados financieros tomados en su conjunto. Por consiguiente, no se requiere al auditor que aplique los procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos presentada por separado.

Conocimiento de los métodos utilizados por la dirección (Ref: Apartado 13(a))

A27. Dependiendo de las circunstancias, los siguientes son ejemplos de cuestiones que pueden ser relevantes para la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para determinar la información por segmentos y de si dichos métodos pueden generar información a revelar acorde con el marco de información financiera aplicable:

- Ventas, transferencias y cargos entre segmentos, así como la eliminación de cantidades entre segmentos.
- Comparaciones con presupuestos y otros resultados previstos: por ejemplo, el porcentaje de beneficios de la explotación con respecto a las ventas.
- La distribución de activos y costes entre segmentos.
- La congruencia con periodos anteriores y la adecuación de la información revelada con respecto a las incongruencias.

¹¹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 49

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 505

CONFIRMACIONES EXTERNAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría	2–3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Procedimientos de confirmación externa	7
Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación	8–9
Resultados de los procedimientos de confirmación externa	10–14
Confirmaciones negativas	15
Evaluación de la evidencia obtenida	16
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de confirmación externa	A1–A7
Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación	A8–A10
Resultados de los procedimientos de confirmación externa	A11–A22
Confirmaciones negativas	A23
Evaluación de la evidencia obtenida	A24–A25

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 505, *Confirmaciones externas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330¹ y de la NIA 500². No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501³.

Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría

2. La NIA 500 indica que la fiabilidad de la evidencia de auditoría se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene⁴. Dicha NIA también incluye las siguientes generalizaciones aplicables a la evidencia de auditoría⁵:

- La evidencia de auditoría es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia.
- La evidencia de auditoría es más fiable cuando existe en forma de documento, ya sea en formato papel, soporte electrónico u otro medio.

Por consiguiente, dependiendo de las circunstancias de la auditoría, la evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor procedentes de las partes confirmantes puede ser más fiable que la evidencia generada internamente por la entidad. Esta NIA tiene como finalidad facilitar al auditor el diseño y la aplicación de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría fiable y relevante.

3. Otras NIA reconocen la importancia de las confirmaciones externas como evidencia de auditoría; por ejemplo:
 - La NIA 330 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar e implementar respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basen en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, y les den respuesta⁶. Adicionalmente, la NIA 330 requiere que, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo material de transacciones, saldos contables e información a revelar. También se requiere que el auditor considere si deben realizarse procedimientos de confirmación externa como procedimientos de auditoría sustantivos⁷.
 - La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo⁸. Para ello, el auditor puede incrementar la cantidad de la evidencia, obtener evidencia que sea más relevante o más fiable, o ambas cosas. Por ejemplo, el auditor puede hacer especial hincapié en la obtención de evidencia directamente de terceros o en la obtención de evidencia corroborativa de varias fuentes independientes. La NIA 330 también indica que los procedimientos de confirmación externa pueden facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad que requiere para responder a los riesgos significativos de incorrección material, debidos a fraude o error⁹.
 - La NIA 240 indica que el auditor puede diseñar solicitudes de confirmación para obtener información corroborativa adicional como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude en las afirmaciones¹⁰.
 - La NIA 500 indica que la información corroborativa obtenida de una fuente independiente de la entidad, tales como confirmaciones externas, puede incrementar la seguridad que el auditor obtiene de la evidencia existente en los registros contables o de manifestaciones realizadas por la dirección¹¹.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre

¹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

² NIA 500, *Evidencia de auditoría*

³ NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*

⁴ NIA 500, apartado A9

⁵ NIA 500, apartado A35

⁶ NIA 330, apartados 5-6

⁷ NIA 330, apartados 18-19

⁸ NIA 330, apartado 7(b)

⁹ NIA 330, apartado A55

¹⁰ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado A38

¹¹ NIA 500, apartados A12–A13

de 2009.

Objetivo

5. El objetivo del auditor cuando utiliza procedimientos de confirmación externa es diseñar y aplicar dichos procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Confirmación externa – Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.
 - (b) Solicitud de confirmación positiva – Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.
 - (c) Solicitud de confirmación negativa – Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.
 - (d) Sin contestación – Falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.
 - (e) Contestación en disconformidad – Respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.

Requerimientos

Procedimientos de confirmación externa

7. Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, lo que implicará:
 - (a) la determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse; (Ref: Apartado A1)
 - (b) la selección de la parte confirmante adecuada; (Ref: Apartado A2)
 - (c) el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y (Ref: Apartados A3–A6)
 - (d) el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda. (Ref: Apartado A7)

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación

8. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, éste:
 - (a) indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos; (Ref: Apartado A8)
 - (b) evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría; y (Ref: Apartado A9)
 - (c) aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: Apartado A10)
9. Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)¹². El auditor también determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)¹³.

¹² NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16

¹³ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación

10. Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas. (Ref: Apartados A11–A16)
11. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados. (Ref: Apartado A17)

Sin contestación

12. En cada caso de falta de contestación, el auditor realizará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: Apartados A18–A19)

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada

13. Si el auditor ha determinado que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, los procedimientos de auditoría alternativos no proporcionarán la evidencia de auditoría que el auditor necesita. Si el auditor no obtiene dicha confirmación, determinará las implicaciones de esta circunstancia sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A20)

Contestación en disconformidad

14. El auditor investigará las contestaciones en disconformidad para determinar si son indicativas o no de incorrecciones. (Ref: Apartados A21–A22)

Confirmaciones negativas

15. Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas. Por consiguiente, el auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, a menos que concurren todas las siguientes condiciones: (Ref: Apartado A23)
 - (a) el auditor ha valorado el riesgo de incorrección material como bajo y ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de los controles relevantes para la afirmación;
 - (b) la población de los elementos sometidos a procedimientos de confirmación negativa comprende un gran número de saldos contables, transacciones o condiciones pequeños y homogéneos;
 - (c) se prevé un porcentaje muy pequeño de contestaciones en disconformidad; y
 - (d) el auditor no conoce circunstancias o condiciones que puedan ser causa de que los destinatarios de las solicitudes de confirmación negativa desatiendan dichas solicitudes.

Evaluación de la evidencia obtenida

16. El auditor evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional. (Ref: Apartados A24–A25)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de confirmación externa

Determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse (Ref: Apartado 7(a))

- A1. Los procedimientos de confirmación externa a menudo se aplican para confirmar o solicitar información relativa a saldos contables y a sus elementos. También se utilizan para confirmar condiciones de acuerdos, contratos, o transacciones entre una entidad y terceros, o para confirmar la ausencia de ciertas condiciones, tales como un “acuerdo paralelo.”

Selección de la parte confirmante adecuada (Ref: Apartado 7(b))

- A2. Las respuestas a las solicitudes de confirmación proporcionan evidencia de auditoría más relevante y fiable cuando se envían a partes confirmantes que el auditor considera conocedoras de la información que ha de confirmarse. Por ejemplo, un directivo de

una entidad financiera que conoce las transacciones o acuerdos con respecto a los que se solicita confirmación puede ser la persona más adecuada en dicha entidad a la que solicitar la confirmación.

Diseño de las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 7(c))

- A3. El diseño de la solicitud de confirmación puede afectar directamente al porcentaje de respuestas de la confirmación y a la fiabilidad y naturaleza de la evidencia de auditoría obtenida de las respuestas.
- A4. Los factores a considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación incluyen:
- Las afirmaciones de las que se trata.
 - Los riesgos específicos de incorrección material identificados, incluidos los riesgos de fraude.
 - El formato y presentación de la solicitud de confirmación.
 - La experiencia anterior en la auditoría o en encargos similares.
 - El método de comunicación (por ejemplo, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio).
 - La autorización o la incitación por la dirección a las partes confirmantes para que respondan al auditor. Es posible que las partes confirmantes sólo estén dispuestas a responder a una solicitud de confirmación que contenga una autorización de la dirección.
 - La capacidad que tiene la parte confirmante seleccionada de confirmar o de proporcionar la información solicitada (por ejemplo, el importe de una factura individual en lugar del saldo total).
- A5. Una solicitud de confirmación externa positiva pide a la parte confirmante que conteste al auditor en todos los casos, bien solicitándole que indique su conformidad con la información facilitada, o bien solicitándole que proporcione información. Generalmente se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría fiable. Sin embargo, existe el riesgo de que una parte confirmante pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información es correcta. El auditor puede reducir dicho riesgo utilizando solicitudes de confirmación positiva que no indiquen el importe (u otra información) en la solicitud de confirmación y pidiendo a la parte confirmante que cumplimente el importe o proporcione otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación “en blanco” puede dar lugar a porcentajes de respuestas más bajos porque requieren un esfuerzo adicional por parte de la parte confirmante.
- A6. La determinación de que las solicitudes están adecuadamente dirigidas incluye comprobar la validez de algunas o de todas las direcciones de las solicitudes de confirmación antes de enviarlas.

Seguimiento de las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 7(d))

- A7. El auditor puede enviar una solicitud de confirmación adicional cuando no se haya recibido en un plazo razonable respuesta a una solicitud previa. Por ejemplo, el auditor, después de haber verificado de nuevo la exactitud de la dirección original, puede enviar una solicitud adicional o un recordatorio.

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación

Razonabilidad de la negativa de la dirección (Ref: Apartado 8(a))

- A8. La negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación es una limitación de la evidencia de auditoría que el auditor puede querer obtener. Por ello, se requiere que el auditor indague sobre los motivos de la limitación. Un motivo que se aduce comúnmente es la existencia de un contencioso o de una negociación en curso con la parte confirmante seleccionada, cuya resolución puede verse afectada por una solicitud de confirmación inoportuna. Se requiere que el auditor busque evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de los motivos debido al riesgo de que la dirección pueda estar intentando denegar al auditor acceso a evidencia de auditoría que pudiera revelar un fraude o un error.

Implicaciones sobre la valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 8(b))

- A9. Como resultado de la evaluación mencionada en el apartado 8(b), el auditor puede concluir que es adecuado revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁴. Por ejemplo, si la solicitud de la dirección de no confirmar no es razonable, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA 240¹⁵.

Procedimientos de auditoría alternativos (Ref: Apartado 8(c))

- A10. Los procedimientos de auditoría alternativos aplicados pueden ser similares a los que resultan adecuados en caso de falta de

¹⁴ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 37

¹⁵ NIA 240, apartado 25

respuesta, como se expone en los apartados A18-A19 de la presente NIA. Dichos procedimientos también tienen en cuenta los resultados de la evaluación del auditor según el apartado 8(b) de esta NIA.

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 10)

- A11. La NIA 500 indica que, incluso cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afectan a su fiabilidad¹⁶. Todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Este riesgo existe independientemente de si la respuesta se obtiene en formato papel, en soporte electrónico o por otro medio. Los factores que pueden originar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta incluyen que:
- se reciba por el auditor de forma indirecta o
 - parezca no proceder de la parte confirmante seleccionada originariamente.
- A12. Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, por fax o por correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad ya que puede ser difícil demostrar su procedencia y la autoridad del que contesta, y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el auditor y por el que contesta de un proceso que cree un entorno seguro para las respuestas recibidas electrónicamente. Si el auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas aumenta. Un proceso de confirmación electrónico podría incorporar varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en forma electrónica, como por ejemplo, a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.
- A13. Si la parte confirmante recurre a un tercero para coordinar y proporcionar respuestas a las solicitudes de confirmación, el auditor puede aplicar procedimientos para responder a los riesgos de que:
- (a) la respuesta pueda no proceder de la fuente adecuada;
 - (b) la persona que responde pueda no estar autorizada para ello y
 - (c) la integridad de la transmisión pueda haberse visto comprometida.
- A14. La NIA 500 requiere que el auditor determine si debe modificar los procedimientos o aplicar procedimientos adicionales para resolver las dudas sobre la fiabilidad de la información que utilizará como evidencia de auditoría¹⁷. El auditor puede elegir verificar la fuente y el contenido de una respuesta a una solicitud de confirmación contactando con la parte confirmante. Por ejemplo, cuando la parte confirmante responde por correo electrónico, el auditor puede telefonarle para determinar si la parte confirmante realmente, envió la respuesta. Cuando se ha enviado una respuesta al auditor indirectamente (por ejemplo, porque la parte confirmante la envió de forma incorrecta a la entidad en vez de al auditor), el auditor puede solicitar a la parte confirmante que le responda por escrito directamente a él.
- A15. Una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, por sí misma, no cumple la definición de confirmación externa porque no es una respuesta al auditor por escrito y directa. Sin embargo, después de obtener una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, el auditor puede, dependiendo de las circunstancias, solicitar a la parte confirmante que responda por escrito directamente al auditor. En el caso de que no se recibiera dicha respuesta, de conformidad con el apartado 12, el auditor buscará otra evidencia de auditoría para sustentar la información contenida en la respuesta verbal.
- A16. Una respuesta a una solicitud de confirmación puede contener formulaciones restrictivas con respecto a su uso. Dichas restricciones no invalidan necesariamente la fiabilidad de la respuesta como evidencia de auditoría.

Respuestas no fiables (Ref: Apartado 11)

- A17. Cuando el auditor concluya que una respuesta no es fiable, puede resultar necesario que revise la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y que, en consecuencia, modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁸. Por ejemplo, una respuesta no fiable puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240¹⁹.

Sin contestación (Ref: Apartado 12)

- A18. Algunos ejemplos de procedimientos de auditoría alternativos que el auditor puede aplicar incluyen los siguientes:
- Para saldos de cuentas a cobrar, examen de cobros posteriores específicos, documentación de envío, y ventas próximas al cierre del periodo.

¹⁶ NIA 500, apartado A35

¹⁷ NIA 500, apartado 11

¹⁸ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

¹⁹ NIA 240, apartado 25

- Para saldos de cuentas a pagar, examen de pagos posteriores o de correspondencia de terceros, así como de otros registros, tales como los de albaranes de entrada.

A19. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría alternativos se ven afectados por la cuenta y la afirmación de que se trate. La falta de contestación a una solicitud de confirmación puede indicar un riesgo de incorrección material no identificado con anterioridad. En dichas situaciones, puede resultar necesario que el auditor revise el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y que modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)²⁰. Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240²¹.

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 13)

A20. En determinadas circunstancias, el auditor puede identificar un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones en relación con el cual es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dichas circunstancias pueden darse cuando:

- La información existente para corroborar afirmaciones de la dirección solo está disponible fuera de la entidad.
- Existen factores específicos de riesgo de fraude, tales como el riesgo de que la dirección eluda los controles, o el riesgo de colusión que puede afectar a empleados y/o a la dirección, que impiden al auditor confiar en la evidencia procedente de la entidad.

Contestaciones en disconformidad (Ref: Apartado 14)

A21. Las contestaciones en disconformidad a las solicitudes de confirmación pueden indicar la existencia de incorrecciones o de incorrecciones potenciales en los estados financieros. Cuando se identifique una incorrección, la NIA 240 requiere que el auditor evalúe si dicha incorrección es indicativa de fraude²². Las contestaciones en disconformidad pueden proporcionar orientaciones sobre la calidad de las respuestas procedentes del mismo tipo de partes confirmantes o en relación con cuentas similares. Las contestaciones en disconformidad pueden también indicar una o más deficiencias en el control interno de la entidad sobre la información financiera.

A22. Algunas contestaciones en disconformidad no reflejan incorrecciones. Por ejemplo, el auditor puede concluir que las discrepancias puestas de manifiesto por las respuestas a las solicitudes de confirmación se deben a errores por desfase temporal, errores de medición o errores administrativos en los procedimientos de confirmación externa.

Confirmaciones negativas (Ref: Apartado 15)

A23. La falta de respuesta a una solicitud de confirmación negativa no indica, explícitamente, que la parte confirmante en cuestión haya recibido la solicitud de confirmación o que haya verificado la exactitud de la información contenida en la solicitud. Por consiguiente, la falta de respuesta de una parte confirmante a una solicitud de confirmación negativa proporciona evidencia de auditoría significativamente menos convincente que la respuesta a una solicitud de confirmación positiva. La probabilidad de que las partes confirmantes respondan indicando su desacuerdo con una solicitud de confirmación es mayor cuando la información contenida en la solicitud no les es favorable que cuando les favorece. Por ejemplo, es más probable que los titulares de cuentas de depósito bancarias respondan cuando consideran que el saldo de sus cuentas contenido en la solicitud de confirmación está infravalorado, que cuando consideran que dicho saldo está sobrevalorado. Por ello, el envío de solicitudes de confirmación negativas a titulares de cuentas de depósito bancarias puede ser un procedimiento útil para considerar si dichos saldos pueden estar infravalorados, pero es poco probable que sea efectivo si el auditor busca evidencia con respecto a sobrevaloraciones.

Evaluación de la evidencia obtenida (Ref: Apartado 16)

A24. Para evaluar los resultados de las solicitudes de confirmación externa individuales, el auditor puede clasificar dichos resultados de la forma siguiente:

- una respuesta de la parte confirmante adecuada que indica su acuerdo con la información contenida en la solicitud de confirmación, o que proporciona la información solicitada sin excepciones;
- una respuesta considerada no fiable;
- la falta de contestación o
- una contestación en disconformidad.

²⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

²¹ NIA 240, apartado 25

²² NIA 240, apartado 36

A25. La evaluación por parte del auditor, teniendo en cuenta otros procedimientos de auditoría que pueda haber realizado, puede facilitarle concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada o si es necesaria evidencia de auditoría adicional, como requiere la NIA 330²³.

²³ NIA 330, apartados 26-27

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510

ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría.....	5–9
Conclusiones e informe de auditoría.....	10–13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría.....	A1–A7
Conclusiones e informe de auditoría.....	A8–A9
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y las orientaciones de la NIA 710¹. La NIA 300² incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

3. Para la realización de un encargo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:
 - los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y
 - se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Encargo de auditoría inicial – Un encargo de auditoría en el que:
 - (i) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o
 - (ii) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
 - (b) Saldos de apertura – Saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos.
 - (c) Auditor predecesor – Auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

Saldos de apertura

5. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.
6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref: Apartados A1–A2)
 - (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;
 - (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y
 - (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref: Apartados A3–A7)

¹ NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*

² NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*

- (i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;
 - (ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o
 - (iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.
7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual. Si el auditor concluye que tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo actual, comunicará las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con la NIA 450³.

Congruencia de las políticas contables

8. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

9. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁴.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura

10. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁵. (Ref: Apartado A8)
11. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Congruencia de las políticas contables

12. El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), si concluye que:
- (a) las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
 - (b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable,

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor

13. Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 705 (Revisada) y la NIA 710. (Ref: Apartado A9)

³ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 8 y 12

⁴ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

⁵ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 6)

- A1. En el sector público pueden existir limitaciones normativas a la información que el auditor actual puede obtener de un auditor predecesor. Por ejemplo, si se privatiza una entidad del sector público que ha sido auditada con anterioridad por un auditor nombrado por ley (por ejemplo, el Interventor General u otra persona adecuadamente cualificada nombrada en representación del Interventor General), el acceso a papeles de trabajo u otra información que dicho auditor puede proporcionar a un nuevo auditor perteneciente al sector privado, puede estar restringido por disposiciones legales o reglamentarias relativas a la privacidad o al secreto. En las situaciones en las que dichas comunicaciones estén restringidas, puede ser necesario obtener la evidencia de auditoría por otros medios y, si no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, se determinará el efecto sobre la opinión del auditor.
- A2. Si el auditor nombrado por ley externaliza la auditoría de una entidad del sector público a una firma del sector privado y nombra a una firma de auditoría distinta de la que auditó los estados financieros de la entidad del sector público en el periodo anterior, normalmente, el auditor nombrado por ley no considerará esto un cambio de auditores. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza del acuerdo de externalización, el encargo de auditoría puede ser considerado como un encargo inicial de auditoría, desde el punto de vista del auditor del sector privado en relación con el cumplimiento de sus responsabilidades y, en consecuencia la presente NIA es de aplicación.

Saldos de apertura (Ref: Apartado 6(c))

- A3. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de cuestiones tales como:
- Las políticas contables aplicadas por la entidad.
 - La naturaleza de los saldos contables, tipos de transacciones e información a revelar y los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.
 - La significatividad de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.
 - Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en ese caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada.
- A4. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, es posible que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura mediante la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor. Dicha revisión proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor.
- A5. Las comunicaciones del auditor actual con el auditor predecesor se registrarán por los requerimientos de ética y profesionales aplicables.
- A6. En el caso de los activos y pasivos corrientes, los procedimientos de auditoría del periodo actual pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. Por ejemplo, el cobro (pago) de los saldos a cobrar (a pagar) de apertura durante el periodo actual proporcionará alguna evidencia de auditoría sobre su existencia, sobre derechos y obligaciones, y sobre su integridad y valoración al inicio del periodo. Sin embargo, en el caso de las existencias, los procedimientos de auditoría del periodo actual aplicados a los saldos de cierre proporcionan poca evidencia de auditoría con respecto a las existencias disponibles al inicio del periodo. En consecuencia, pueden necesitarse procedimientos de auditoría adicionales, y uno o más de los siguientes procedimientos pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada:
- La observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con las cantidades de existencias de apertura.
 - La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con la valoración de las partidas de existencias iniciales.
 - La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con el beneficio bruto y el corte de operaciones.
- A7. En el caso de los activos y pasivos no corrientes, tales como el inmovilizado material, el inmovilizado financiero y las deudas a largo plazo, es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información subyacente a los saldos de apertura. En algunos casos, el auditor puede obtener alguna evidencia de auditoría en relación con los saldos de apertura mediante confirmaciones de terceros; por ejemplo, en el caso de deudas a largo plazo y de inversiones financieras. En otros casos, el auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura (Ref: Apartado 10)

A8. La NIA 705 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden llevar al auditor a expresar una opinión modificada sobre los estados financieros, sobre el tipo de opinión que resulta adecuado según las circunstancias y sobre el contenido del informe de auditoría cuando el auditor expresa una opinión modificada. La incapacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura puede dar lugar a una de las siguientes opiniones modificadas en el informe de auditoría:

- una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias; o
- salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo impidan, una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según corresponda, en relación con el resultado de las operaciones y los flujos de efectivo, en su caso, y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera.

En el anexo se incluyen ejemplos de informes de auditoría.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

A9. En algunas situaciones, una opinión modificada expresada por el auditor predecesor puede no ser relevante ni material con respecto a la opinión sobre los estados financieros del periodo actual. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando existió una limitación al alcance en el periodo anterior pero la cuestión que originó dicha limitación al alcance ha sido resuelta en el periodo actual.

Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

Nota: En todos estos ejemplos de informes de auditoría, la sección Opinión se ha situado en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) y la sección Fundamento de la opinión se ha situado inmediatamente detrás de la sección Opinión. Así mismo, la primera y la última frase que se incluían en la antigua sección Responsabilidades del auditor ahora forman parte de la nueva sección Fundamento de la opinión.

Ejemplo 1:

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600¹).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros².
- El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias.
- Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad³.
- La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.
- En la jurisdicción de que se trate, disposiciones legales o reglamentarias prohíben al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada (favorable) en relación con la situación financiera.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)⁴.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo⁵.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

² NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

³ Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.

⁴ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

⁵ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁶

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la Sociedad el 30 de junio de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado del resultado global y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignados en el estado de flujos de efectivo.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁸ – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

⁶ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

⁷ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁸ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

Ejemplo 2:

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias.
- Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad⁹.
- La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.
- Se considera adecuada a las circunstancias una opinión con salvedades en relación con los resultados y flujos de efectivo y una opinión no modificada (favorable) en relación con la situación financiera.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

⁹ Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideraran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y flujos de efectivo.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹⁰

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

Opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, el estado del resultado global y el estado de flujos de efectivo adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) los resultados y los flujos de efectivo de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Opinión sobre la situación financiera

En nuestra opinión, el estado de situación financiera adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresa la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con las NIIF.

Fundamento de las opiniones, incluido el Fundamento de la opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

Fuimos nombrados auditores de la Sociedad el 30 de junio de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado del resultado global y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignados en el estado de flujos de efectivo.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría no modificada (favorable) sobre la situación financiera y para nuestra opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹¹

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

¹⁰ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

¹¹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 520

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivos	3
Definición	4
Requerimientos	
Procedimientos analíticos sustantivos.....	5
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global.....	6
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos	7
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de procedimientos analíticos	A1–A3
Procedimientos analíticos sustantivos.....	A4–A16
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global.....	A17–A19
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos	A20–A21

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 520, *Procedimientos analíticos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. La NIA 315 (Revisada 2019)¹ trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 330 incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados. Estos procedimientos de auditoría pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos².

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y
 - (b) el diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

Definición

4. A efectos de las NIA, el término “procedimientos analíticos” significa evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo. (Ref: Apartados A1–A3)

Requerimientos

Procedimientos analíticos sustantivos

5. Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330³, el auditor: (Ref: Apartados A4–A5)
 - (a) determinará la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; (Ref: Apartados A6–A11)
 - (b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; (Ref: Apartados A12–A14)
 - (c) definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material; y (Ref: Apartado A15)
 - (d) cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada, como la requerida por el apartado 7. (Ref: Apartado A16)

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global

6. El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad. (Ref: Apartados A17–A19)

¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 14(b)

² NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 6 y 18

³ NIA 330, apartado 18

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos

7. Si los procedimientos analíticos aplicados de conformidad con esta NIA revelan variaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo, el auditor investigará dichas diferencias mediante:
- (a) la indagación ante la dirección y la obtención de evidencia de auditoría adecuada relativa a las respuestas de ésta; y
 - (b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario en función de las circunstancias consideradas. (Ref: Apartados A20–A21)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de procedimientos analíticos (Ref: Apartado 4)

- A1. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo:
- La información comparable de periodos anteriores.
 - Los resultados previstos de la entidad, tales como presupuestos y pronósticos, o expectativas del auditor, tales como una estimación de las amortizaciones.
 - La información sectorial similar, tal como una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector.
- A2. Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones, por ejemplo:
- Entre elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia de la entidad, se espera que sigan una pauta predecible, tales como los porcentajes de margen bruto.
 - Entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.
- A3. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas avanzadas. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar a estados financieros consolidados, a componentes y a elementos individuales de información.

Procedimientos analíticos sustantivos (Ref: Apartado 5)

- A4. Los procedimientos sustantivos del auditor en relación con las afirmaciones pueden consistir en pruebas de detalle, en procedimientos analíticos sustantivos o en una combinación de ambos. La decisión acerca de los procedimientos de auditoría que se han de aplicar, incluida la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos, se basa en el juicio del auditor sobre la eficacia y eficiencia esperadas de los procedimientos de auditoría disponibles para reducir el riesgo de auditoría en las afirmaciones a un nivel aceptablemente bajo.
- A5. El auditor puede indagar ante la dirección sobre la disponibilidad y la fiabilidad de la información necesaria para la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos y sobre los resultados de procedimientos analíticos similares que haya podido realizar la entidad. El empleo de datos analíticos preparados por la dirección puede ser eficaz, siempre que el auditor se satisfaga de que dichos datos hayan sido adecuadamente preparados.

Idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones (Ref: Apartado 5(a))

- A6. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos planificados se basa en la expectativa de que existen relaciones entre los datos y de que éstas perduran en ausencia de condiciones conocidas que indiquen lo contrario. Sin embargo, la idoneidad de un determinado procedimiento analítico dependerá de la valoración realizada por el auditor de su eficacia para la detección de una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material.
- A7. En algunos casos, incluso un modelo predictivo no sofisticado puede ser eficaz como procedimiento analítico. Por ejemplo, cuando una entidad tiene un número conocido de empleados con salarios fijos a lo largo de un periodo, el auditor puede utilizar estos datos para estimar los costes salariales totales para el periodo con un alto grado de exactitud, proporcionando así evidencia de auditoría sobre una partida significativa de los estados financieros y reduciendo la necesidad de realizar pruebas de detalle sobre la nómina. Los ratios de mercado ampliamente reconocidos (como, por ejemplo, márgenes de beneficio correspondientes a diferentes tipos de entidades minoristas) pueden a menudo utilizarse de manera eficaz en procedimientos analíticos sustantivos

para proporcionar evidencia que sustente la razonabilidad de los importes registrados.

- A8. Los distintos tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad. Así, por ejemplo, los procedimientos analíticos que comporten la previsión de los ingresos totales por arrendamientos de un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, pueden proporcionar evidencia convincente y eliminar la necesidad de realizar más verificaciones mediante pruebas de detalle, siempre que los elementos se verifiquen adecuadamente. Por el contrario, el cálculo y la comparación de porcentajes de margen bruto como medio de confirmar una cifra de ingresos puede proporcionar evidencia menos convincente, aunque puede ser útil como corroboración si se utiliza en combinación con otros procedimientos de auditoría.
- A9. La determinación de la idoneidad de los procedimientos analíticos sustantivos específicos depende de la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, si los controles sobre el procesamiento de las órdenes de venta son deficientes, el auditor puede que confíe más en pruebas de detalle que en procedimientos analíticos sustantivos en relación con las afirmaciones relativas a las cuentas a cobrar.
- A10. Los procedimientos analíticos sustantivos específicos también se pueden considerar adecuados cuando se realizan pruebas de detalle sobre la misma afirmación. Por ejemplo, al obtener evidencia de auditoría relativa a la afirmación de valoración en relación con los saldos de cuentas a cobrar, el auditor puede aplicar procedimientos analíticos a una clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, además de realizar pruebas de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A11. Las relaciones entre las partidas individuales de los estados financieros que, tradicionalmente, se tienen en cuenta en la auditoría de entidades con ánimo de lucro pueden no ser siempre relevantes en la auditoría de entidades estatales o de otras entidades del sector público sin ánimo de lucro. Por ejemplo, en muchas de estas últimas entidades, puede haber poca relación directa entre los ingresos y los gastos. Además, dado que los gastos de adquisición de activos pueden no capitalizarse, podría no existir una relación entre, por ejemplo, los gastos imputables a existencias o activos fijos, y las cantidades correspondientes a dichos activos que figuran en los estados financieros. Asimismo, en el sector público es posible que no se disponga de datos o estadísticas sectoriales con fines comparativos. Sin embargo, otras relaciones sí pueden ser relevantes; por ejemplo, las variaciones en el coste por kilómetro de carretera construido o el número de vehículos adquiridos en comparación con los vehículos dados de baja.

La fiabilidad de los datos (Ref: Apartado 5(b))

- A12. La fiabilidad de los datos se ve afectada por su procedencia y naturaleza, y depende de las circunstancias en las que se obtienen. En consecuencia, a la hora de determinar la fiabilidad de los datos con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, son relevantes:
- (a) la fuente de la información disponible; por ejemplo, la información puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad⁴;
 - (b) la comparabilidad de la información disponible; por ejemplo, es posible que sea necesario complementar los datos generales de un sector con el fin de que sean comparables con los de una entidad que produce y vende productos especializados;
 - (c) la naturaleza y la relevancia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos se han establecido como resultados esperables más que como objetivos que han de ser alcanzados; y
 - (d) los controles sobre la preparación de la información diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez; por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos.
- A13. El auditor puede considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles, si los hay, relativos a la preparación por la entidad de información que el auditor utiliza al realizar procedimientos analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados. Cuando dichos controles son eficaces, el auditor tiene, por lo general, más confianza en la fiabilidad de la información y, por consiguiente, en los resultados de los procedimientos analíticos. La eficacia operativa de los controles relativos a información no financiera se puede a menudo comprobar conjuntamente con otras pruebas de controles. Por ejemplo, al establecer los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta, una entidad puede incluir controles sobre el registro de las unidades vendidas. En estas circunstancias, el auditor puede comprobar la eficacia operativa de los controles relativos al registro de las unidades vendidas conjuntamente con las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información ya ha sido objeto de comprobación en la auditoría. La NIA 500 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la determinación de los procedimientos de auditoría que han de ser aplicados sobre la información que se vaya a utilizar en procedimientos analíticos sustantivos⁵.

⁴ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A35

⁵ NIA 500, apartado 10

A14. Las cuestiones examinadas en los apartados A12(a)-A12 (d) son relevantes independientemente de que el auditor aplique procedimientos analíticos sustantivos sobre los estados financieros de cierre del periodo, o en una fecha intermedia y planifique la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos para el periodo restante hasta el cierre. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia⁶.

Evaluación para determinar si la expectativa es lo suficientemente precisa (Ref: Apartado 5(c))

A15. Las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar una incorrección que, de forma agregada con otras, puede llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material, incluyen:

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, el auditor puede esperar una mayor congruencia en la comparación de los márgenes brutos de beneficio de un periodo a otro que en la comparación de gastos discrecionales, tales como los de investigación o de publicidad.
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información. Por ejemplo, los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser más eficaces cuando se aplican a información financiera de secciones individuales de una empresa o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de una entidad en su conjunto.
- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Por ejemplo, con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor puede considerar la disponibilidad de información financiera, como presupuestos o pronósticos, e información no financiera, como, el número de unidades producidas o vendidas. Si la información está disponible, el auditor puede también considerar la fiabilidad de la información, como se expone en los apartados A12-A13 anteriores.

Cuantificación de la diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considera aceptable (Ref: Apartado 5(d))

A16. En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influyen la importancia relativa⁷ y la congruencia con el grado de seguridad deseado, teniendo en cuenta la posibilidad de que una incorrección, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, dé lugar a que los estados financieros contengan una incorrección material. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo por él realizada⁸. En consecuencia, a medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia convincente⁹.

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global (Ref: Apartado 6)

A17. Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos analíticos diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6 tienen como finalidad corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros. Esto facilita al auditor la obtención de conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría.

A18. Los resultados de dichos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, la NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor revise su valoración de los riesgos de incorrección material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados¹⁰.

A19. Los procedimientos analíticos que se apliquen de conformidad con el apartado 6 pueden ser similares a los que se utilizarían como procedimientos de valoración del riesgo.

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos (Ref: Apartado 7)

A20. La evidencia de auditoría relevante en relación con las respuestas de la dirección se puede obtener mediante la evaluación de dichas respuestas, teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría.

A21. La necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría puede surgir cuando, por ejemplo, la dirección no sea capaz de proporcionar una explicación o cuando la explicación, junto con la evidencia de auditoría obtenida en relación con las respuestas de la dirección, no se considere adecuada.

⁶ NIA 330, apartados 22-23

⁷ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado A14

⁸ NIA 330, apartado 7(b)

⁹ NIA 330, apartado A19

¹⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 530

MUESTREO DE AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar.....	6–8
Aplicación de procedimientos de auditoría.....	9–11
Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones	12–13
Extrapolación de las incorrecciones.....	14
Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría.....	15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones.....	A1–A3
Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar.....	A4–A13
Aplicación de procedimientos de auditoría.....	A14–A16
Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones	A17
Extrapolación de las incorrecciones.....	A18–A20
Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría.....	A21–A23
Anexo 1: Estratificación y selección ponderada por el valor	
Anexo 2: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles	
Anexo 3: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de detalle	
Anexo 4: Métodos de selección de muestras	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 530, *Muestreo de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es de aplicación cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Trata de la *utilización por el auditor del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra.*
2. Esta NIA complementa la NIA 500¹, que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. La NIA 500 proporciona orientaciones sobre los medios de los que dispone el auditor para la selección de elementos a comprobar, entre los que se incluye el muestreo de auditoría.

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

4. El objetivo del auditor, al utilizar el muestreo de auditoría, es proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Muestreo de auditoría (muestreo) – Aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.
 - (b) Población – Conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones.
 - (c) Riesgo de muestreo – Riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:
 - (i) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.
 - (ii) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.
 - (d) Riesgo ajeno al muestreo – Riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo. (Ref: Apartado A1)
 - (e) Anomalía – Una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población.
 - (f) Unidad de muestreo – Elementos individuales que forman parte de una población. (Ref: Apartado A2)
 - (g) Muestreo estadístico – Tipo de muestreo que presenta las siguientes características:
 - (i) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y
 - (ii) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

El tipo de muestreo que no presenta las características (i) y (ii) se considera muestreo no estadístico.

¹ NIA 500, *Evidencia de auditoría*

- (h) Estratificación – División de una población en subpoblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valor monetario).
- (i) Incorrección tolerable – Importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe. (Ref: Apartado A3)
- (j) Porcentaje de desviación tolerable – Porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

Requerimientos

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar

- 6. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra. (Ref: Apartados A4–A9)
- 7. El auditor determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo. (Ref: Apartados A10–A11)
- 8. El auditor seleccionará los elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas. (Ref: Apartados A12–A13)

Aplicación de procedimientos de auditoría

- 9. El auditor aplicará procedimientos de auditoría, adecuados para el objetivo, a cada elemento seleccionado.
- 10. Si el procedimiento de auditoría no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución. (Ref: Apartado A14)
- 11. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle. (Ref: Apartados A15–A16)

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones

- 12. El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría. (Ref: Apartado A17)
- 13. En circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor considere que una incorrección o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha incorrección o desviación no es representativa de la población. El auditor adquirirá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o la desviación no afecta al resto de la población.

Extrapolación de las incorrecciones

- 14. En el caso de pruebas de detalle, el auditor extrapolará las incorrecciones encontradas en la muestra a la población. (Ref: Apartados A18–A20)

Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría

- 15. El auditor evaluará:
 - (a) los resultados de la muestra; y (Ref: Apartados A21–A22)
 - (b) si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada. (Ref: Apartado A23)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Riesgo ajeno al muestreo (Ref: Apartado 5(d))

- A1. Ejemplos de riesgo ajeno al muestreo son la utilización de procedimientos de auditoría inadecuados, la interpretación errónea de la evidencia de auditoría y la falta de reconocimiento de una incorrección o una desviación.

Unidad de muestreo (Ref: Apartado 5(f))

- A2. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (por ejemplo, cheques que figuran en resguardos de ingreso, abonos en extractos bancarios, facturas de venta o saldos de deudores) o unidades monetarias.

Incorrección tolerable (Ref: Apartado 5(i))

- A3. Al diseñar una muestra, el auditor determina la incorrección tolerable con el fin de responder al riesgo de que la agregación de incorrecciones individualmente inmateriales pueda ser causa de que los estados financieros contengan una incorrección material, así como para proporcionar un margen para las posibles incorrecciones no detectadas. La incorrección tolerable se deriva de la aplicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo², tal y como se define en la NIA 320, a un procedimiento de muestreo determinado. La incorrección tolerable puede ser una cifra igual o inferior a la de la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar

Diseño de la muestra (Ref: Apartado 6)

- A4. El muestreo de auditoría permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre una determinada característica de los elementos seleccionados con el fin de alcanzar, o contribuir a alcanzar, una conclusión con respecto a la población de la que se ha extraído la muestra. El muestreo de auditoría puede aplicarse utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.
- A5. Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor toma en consideración el objetivo específico que se ha de lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que tiene mayor posibilidad de alcanzar dicho objetivo. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría que se busca y de las condiciones de posibles desviaciones o incorrecciones, o de otras características relativas a dicha evidencia de auditoría facilitará al auditor la definición de lo que constituye una desviación o incorrección y de la población que se debe utilizar para el muestreo. En cumplimiento del requerimiento del apartado 9 de la NIA 500, cuando se realiza muestreo de auditoría, el auditor aplica procedimientos de auditoría para obtener evidencia de que la población de la que se extrae la muestra está completa.
- A6. La consideración por el auditor del objetivo del procedimiento de auditoría, como requiere el apartado 6, implica tener un conocimiento preciso de lo que constituye una desviación o una incorrección con el fin de que, en la evaluación de las desviaciones o en la extrapolación de las incorrecciones, se incluyan todas, y solo, aquellas situaciones que sean relevantes para el objetivo del procedimiento de auditoría. Por ejemplo, en una prueba de detalle relativa a la existencia de cuentas a cobrar, como puede ser una confirmación, los pagos realizados por un cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad poco tiempo después de dicha fecha, no se consideran una incorrección. Asimismo, la contabilización en cuentas de clientes erróneas no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, para la evaluación de los resultados de la muestra de este procedimiento de auditoría específico, puede no ser adecuado considerar este hecho como una incorrección, aunque pueda tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, como en la valoración del riesgo de fraude o de la adecuación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
- A7. Al considerar las características de una población, para las pruebas de controles, el auditor realiza una valoración del porcentaje de desviación esperado sobre la base de su conocimiento de los controles o sobre la base del examen de un pequeño número de elementos de la población. Dicha valoración se realiza con el fin de diseñar una muestra de auditoría y de determinar su tamaño. Por ejemplo, si el porcentaje de desviación esperado es inaceptablemente elevado, el auditor decidirá, normalmente, no realizar pruebas de controles. Igualmente, en el caso de pruebas de detalle, el auditor realiza una valoración de la incorrección esperada en la población. Si la incorrección esperada es elevada, puede ser adecuado un examen del 100% o la utilización de una muestra de gran tamaño para la realización de las pruebas de detalle.
- A8. Al considerar las características de la población de la que se extraerá la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. En el anexo 1 se examinan más detenidamente la estratificación y la selección ponderada por el valor.
- A9. La decisión sobre la utilización de un tipo de muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. No obstante, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre enfoque estadístico y no estadístico.

Tamaño de la muestra (Ref: Apartado 7)

- A10. El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra que resulta necesario. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
- A11. El tamaño de la muestra se puede determinar mediante la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante la aplicación del juicio profesional. Los anexos 2 y 3 indican la influencia que suelen ejercer diversos factores en la determinación del tamaño

² NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 9

de la muestra. Cuando las circunstancias sean similares, el efecto sobre el tamaño de la muestra de factores como los que se identifican en los anexos 2 y 3 será similar, independientemente de que se haya elegido un enfoque estadístico o no estadístico.

Selección de elementos a comprobar (Ref: Apartado 8)

- A12. En el caso del muestreo estadístico, los elementos de la muestra se seleccionan de modo que cada unidad de muestreo tenga una probabilidad conocida de ser seleccionada. En el caso del muestreo no estadístico, se hace uso del juicio para seleccionar los elementos de la muestra. Puesto que el objetivo del muestreo consiste en proporcionar una base razonable para que el auditor extraiga conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra, es importante que el auditor seleccione una muestra representativa, de forma que se evite el sesgo, mediante la selección de elementos de la muestra que tengan características típicas de la población.
- A13. Los principales métodos de selección de muestras son la selección aleatoria, sistemática e incidental. Cada uno de dichos métodos se analiza en el anexo 4.

Aplicación de procedimientos de auditoría (Ref: Apartados 10-11)

- A14. Un ejemplo de situación en la que resulta necesario aplicar el procedimiento de auditoría a un elemento de sustitución es cuando, en una prueba para la obtención de evidencia sobre la autorización de los pagos, se ha seleccionado un cheque anulado. Si el auditor se satisface de que el cheque ha sido correctamente anulado, de forma que no constituye una desviación, se examina un sustituto adecuadamente seleccionado.
- A15. Un ejemplo de situación en la que el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados a un elemento seleccionado es cuando se ha perdido la documentación relativa a dicho elemento.
- A16. Un ejemplo de procedimiento alternativo adecuado puede ser el examen de los cobros posteriores junto con evidencia de su procedencia y de las partidas a las que corresponden, cuando no se haya recibido respuesta a una solicitud de confirmación positiva.

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones (Ref: Apartado 12)

- A17. Al analizar las desviaciones y las incorrecciones identificadas, el auditor puede observar que muchas de ellas tienen una característica común, como por ejemplo, el tipo de transacción, la ubicación, la línea de productos o el periodo de tiempo. En dichas circunstancias, el auditor puede decidir identificar todos los elementos de la población que tienen la característica común y extender los procedimientos de auditoría a dichos elementos. Asimismo, dichas desviaciones o incorrecciones pueden ser intencionadas y pueden indicar la posibilidad de fraude.

Extrapolación de incorrecciones (Ref: Apartado 14)

- A18. Se requiere que el auditor extrapole las incorrecciones al conjunto de la población con el fin de obtener una visión general de la magnitud de la incorrección, pero dicha extrapolación puede no ser suficiente para determinar un importe que deba ser registrado.
- A19. Cuando se haya determinado que una incorrección es una anomalía, puede ser excluida de la extrapolación de las incorrecciones al conjunto de la población. No obstante, sigue siendo necesario considerar el efecto de dicha incorrección, en caso de no haber sido corregida, junto con la extrapolación de las incorrecciones no anómalas.
- A20. En el caso de pruebas de controles, no es necesaria una extrapolación explícita de las desviaciones, ya que el porcentaje de desviación de la muestra es también el porcentaje de desviación extrapolado al conjunto de la población. La NIA 330³ proporciona orientaciones para el caso de que se detecten desviaciones con respecto a controles en los que el auditor tiene previsto confiar.

Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría (Ref: Apartado 15)

- A21. En el caso de pruebas de controles, un porcentaje de desviación inesperadamente elevado de la muestra puede llevar a un incremento del riesgo valorado de incorrección material, salvo que se obtenga evidencia de auditoría adicional que sustente la valoración inicial. En el caso de pruebas de detalle, una incorrección de un importe inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a considerar que un tipo de transacción o un saldo contable contienen una incorrección material, en ausencia de evidencia de auditoría adicional que demuestre la inexistencia de una incorrección material.
- A22. En el caso de pruebas de detalle, la suma de la incorrección extrapolada y, en su caso, la incorrección anómala es la mejor estimación del auditor de la incorrección existente en la población. Cuando la suma de la incorrección extrapolada y, en su caso, la incorrección anómala supera la incorrección tolerable, la muestra no proporciona una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido comprobada. Cuanto más se aproxime la suma de la incorrección extrapolada y de la

³ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 17

incorrección anómala a la incorrección tolerable, mayor será la probabilidad de que la incorrección existente en la población pueda superar la incorrección tolerable. Asimismo, si la incorrección extrapolada es mayor que la expectativa de incorrección utilizada por el auditor para determinar el tamaño de la muestra, éste puede concluir que existe un riesgo de muestreo inaceptable de que la incorrección existente en la población sea mayor que la incorrección tolerable. La consideración de los resultados de otros procedimientos de auditoría ayuda al auditor a valorar el riesgo de que la incorrección existente en la población sea mayor que la incorrección tolerable, y dicho riesgo se puede reducir si se obtiene evidencia de auditoría adicional.

A23. Cuando el auditor concluya que el muestreo de auditoría no ha proporcionado una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido comprobada, puede:

- solicitar a la dirección que investigue las incorrecciones identificadas y la posibilidad de que existan incorrecciones adicionales, y que realice cualquier ajuste que resulte necesario; o
- adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para lograr de la mejor manera el grado de seguridad requerido. Por ejemplo, en el caso de pruebas de controles, el auditor podría aumentar el tamaño de la muestra, comprobar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados.

Estratificación y selección ponderada por el valor

Al considerar las características de la población de la que se extraerá la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. Este anexo proporciona orientaciones al auditor sobre la utilización de las técnicas de estratificación y de selección ponderada por el valor.

Estratificación

1. La eficiencia de la auditoría puede aumentar si el auditor estratifica una población, dividiéndola en subconjuntos discretos que tengan una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de los elementos dentro de cada estrato y así permitir la reducción del tamaño de la muestra sin aumentar el riesgo de muestreo.
2. Al realizar las pruebas de detalle, la población se estratifica, a menudo, por su valor monetario. Esto permite dirigir un mayor esfuerzo en la auditoría a los elementos de mayor valor, ya que estos pueden contener la mayor incorrección potencial en términos de sobrevaloración. Igualmente, una población puede estratificarse, de acuerdo con una determinada característica indicativa de un mayor riesgo de incorrección; por ejemplo, al comprobar el deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales en la valoración de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.
3. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a una muestra de elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a los elementos que conforman dicho estrato. Para alcanzar una conclusión sobre toda la población, el auditor necesitará considerar el riesgo de incorrección material en relación con cualesquiera otros estratos que compongan la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de una población pueden representar el 90% del valor de un saldo contable. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y alcanza una conclusión sobre el 90% del valor, independientemente del 10% restante (para el que se utilizará otra muestra u otro medio de obtener evidencia de auditoría, o que puede ser considerado inmaterial).
4. Si un tipo de transacciones o un saldo contable se ha dividido en estratos, la incorrección se extrapola a cada estrato por separado. A continuación, las incorrecciones extrapoladas a cada estrato se combinan para considerar el posible efecto de las incorrecciones sobre la totalidad del tipo de transacciones o saldo contable.

Selección ponderada por el valor

5. En las pruebas de detalle, puede ser eficiente determinar como unidad de muestreo las unidades monetarias individuales que conforman la población. Habiendo seleccionado unidades monetarias concretas de la población, por ejemplo, el saldo de cuentas a cobrar, el auditor puede examinar los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias. Una de las ventajas de este enfoque para la definición de la unidad de muestreo es que el esfuerzo de auditoría se centra en los elementos de mayor valor, al tener más posibilidades de ser seleccionados, y puede suponer muestras de tamaño más pequeño. Este enfoque se puede utilizar conjuntamente con el método de selección de muestras sistemático (descrito en el anexo 4) y su eficiencia es máxima cuando la selección de los elementos es aleatoria.

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de controles. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica la naturaleza o el momento de realización de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, el enfoque de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
1. Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta los planes para comprobar la eficacia operativa de los controles.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor pretenda obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será su valoración del riesgo de incorrección material y mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Cuando la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta una expectativa de eficacia operativa de los controles, se requiere que el auditor realice pruebas de controles. En igualdad de condiciones, cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposita en la eficacia operativa de los controles al realizar la valoración del riesgo, mayor será la extensión de las pruebas de controles del auditor (y, en consecuencia, el tamaño de la muestra se incrementa).
2. Un incremento en el porcentaje de desviación tolerable.	Disminución	Cuanto menor sea el porcentaje de desviación tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
3. Un incremento en el porcentaje de desviación esperado en la población que se ha de comprobar.	Incremento	Cuanto mayor sea el porcentaje de desviación esperado, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para que el auditor pueda realizar una estimación razonable del porcentaje de desviación real. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del porcentaje de desviación esperado incluyen su conocimiento del negocio (en concreto, los procedimientos de valoración del riesgo realizados para obtener conocimiento del control interno), los cambios de personal o en el control interno, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos de auditoría. Unos elevados porcentajes esperados de desviación de los controles, por lo general, no justifican sino, a lo sumo, una escasa reducción del riesgo valorado de incorrección material.
4. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que el porcentaje de desviación existente en la población no supera el porcentaje de desviación tolerable.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad deseado por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos de la incidencia real de la desviación en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento en el número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Por otra parte, en el caso de poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría puede no ser tan eficiente como otros medios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de detalle

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de detalle. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica el enfoque de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
1. Un incremento del riesgo de incorrección material valorado por el auditor.	Incremento	Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material valorado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. La valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material se ve afectada por el riesgo inherente y por el riesgo de control. Por ejemplo, si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo no puede verse reducida por la eficacia operativa de los controles internos con respecto a una afirmación concreta. Por lo tanto, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor necesita un riesgo de detección bajo y dependerá más de procedimientos sustantivos. Cuanto mayor sea la evidencia de auditoría que se obtenga de pruebas de detalle (es decir, cuanto menor sea el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
2. Un incremento en el empleo de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.	Disminución	Cuanto más confíe el auditor en otros procedimientos sustantivos (pruebas de detalle o procedimientos analíticos sustantivos) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relativo a una determinada población, menor grado de seguridad requerirá el auditor del muestreo y, en consecuencia, el tamaño de la muestra puede ser más pequeño.
3. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que la incorrección existente en la población no supera la incorrección tolerable.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad requerido por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos del importe real de la incorrección existente en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
4. Un incremento de la incorrección tolerable.	Disminución	Cuanto menor sea la incorrección tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento del importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población.	Incremento	Cuanto mayor sea el importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra con el fin de realizar una estimación razonable del importe real de la incorrección existente en la población. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del importe esperado de la incorrección incluyen el grado de subjetividad en la determinación de los valores de los elementos, los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo, los resultados de las pruebas de controles, los resultados de procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos sustantivos.
6. Estratificación de la población cuando resulte adecuado.	Disminución	Cuando exista una amplia variedad (variabilidad) en el valor monetario de los elementos de la población, puede ser útil estratificar la población. Cuando la población se pueda estratificar adecuadamente, la suma de las muestras de los diversos estratos, por lo general, será menor que el tamaño de la muestra que habría sido necesaria para alcanzar un nivel dado de riesgo de muestreo si se hubiese extraído una muestra del conjunto de la población.
7. El número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Así, para poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría, a menudo, no es tan eficiente como otros medios

FACTOR	EFEECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
		alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (No obstante, cuando se utiliza el muestreo por unidad monetaria, un incremento en el valor monetario de la población incrementa el tamaño de la muestra, a menos que se contrarreste con un aumento proporcional de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto [y, cuando proceda, del nivel o de los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar]).

Métodos de selección de muestras

Existen muchos métodos de selección de muestras. Los principales métodos son los siguientes:

- (a) La selección aleatoria (aplicada a través de generadores de números aleatorios; por ejemplo, mediante tablas de números aleatorios).
- (b) La selección sistemática, la cual consiste en dividir el número de unidades de muestreo de la población por el tamaño de la muestra para obtener un intervalo de muestreo, por ejemplo 50, y habiendo determinado un punto de partida dentro de las primeras 50, se selecciona a continuación cada quincuagésima unidad de muestreo. Aunque el punto de partida se puede determinar de forma incidental, es más probable que la muestra sea verdaderamente aleatoria si se determina mediante una herramienta informática para la generación de números aleatorios o mediante tablas de números aleatorios. En caso de recurrir a la selección sistemática, el auditor tendría que verificar que las unidades de muestreo de la población no estén estructuradas de tal modo que el intervalo de muestreo corresponda a un determinado patrón de la población.
- (c) El muestreo por unidad monetaria es un tipo de selección ponderada por el valor (como se describe en el anexo 1) en la que el tamaño, la selección y la evaluación de la muestra tienen como resultado una conclusión en valores monetarios.
- (d) La selección incidental, en la cual el auditor selecciona la muestra sin recurrir a una técnica estructurada. Aunque no se utilice una técnica estructurada, el auditor evitará, no obstante, cualquier sesgo consciente o previsibilidad (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización, o seleccionar o evitar siempre los primeros o últimos registros de una página) y, en consecuencia, intentará asegurarse de que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. La selección incidental no es adecuada en caso de muestreo estadístico.
- (e) La selección en bloque, la cual implica la selección de uno o de varios bloques de elementos contiguos de la población. Generalmente, la selección en bloque no se puede utilizar en el muestreo estadístico debido a que la mayoría de las poblaciones se estructuran de forma que los elementos de una secuencia tengan presumiblemente características similares entre ellos y diferentes de las de otros elementos de la población. Aunque en algunas circunstancias el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, rara vez será una técnica de selección de muestras adecuada si el auditor intenta realizar, sobre la base de la muestra, inferencias válidas para la población entera.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 540 (REVISADA)

AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA CORRESPONDIENTE INFORMACIÓN A REVELAR

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las estimaciones contables	2-3
Conceptos clave en esta NIA	4-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	13-15
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	16-17
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	18-30
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables	31
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.....	32
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	33-36
Manifestaciones escritas	37
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes.....	38
Documentación	39
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables	A1–A7
Conceptos clave en esta NIA	A8–A13
Definiciones.....	A14–A18
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	A19–A63
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	A64–A80
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A81–A132
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.....	A133–A136
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	A137–A144
Manifestaciones escritas	A145
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes relevantes.....	A146–A148
Documentación	A149–A152
Anexo 1: Factores de riesgo inherente	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, incluye requerimientos y orientaciones que se refieren al modo en que la NIA 315 (Revisada 2019)¹, la NIA 330², la NIA 450³, la NIA 500⁴ y otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (Ref: Apartados A1-A6, Anexo 1)
3. Aunque esta NIA es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la valoración de los riesgos de incorrección material relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de valoración del riesgo y los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta NIA contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la NIA. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta NIA

4. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración separada del riesgo inherente para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones⁵. En el contexto de la NIA 540 (Revisada) y dependiendo de la naturaleza de una determinada estimación contable, la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección que podría ser material puede estar sujeta o verse afectada por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente y por las interrelaciones entre ellos. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en un grado que se denomina el espectro de riesgo inherente. (Ref: Apartados A8–A9, A65–A66, Anexo 1)
5. Esta NIA hace referencia a requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada 2019) y de la NIA 330 y proporciona orientaciones relacionadas para resaltar la importancia de las decisiones del auditor acerca de los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas decisiones sobre si:
 - Existen controles que deben ser identificados según la NIA 315 (Revisada 2019), respecto a los cuales el auditor debe evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.
 - Comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes.
6. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere también una valoración separada del riesgo de control al valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. En la valoración del riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si sus procedimientos posteriores de auditoría contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, o no tiene intención de confiar en la eficacia operativa de estos, su valoración del riesgo de control es tal que la valoración del riesgo de incorrección material es la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref: Apartado A10)

¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

² NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

³ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*

⁴ NIA 500, *Evidencia de auditoría*

⁵ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

7. Esta NIA resalta que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la valoración por el auditor del riesgo de control.
8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartado A11)
9. Esta NIA requiere que el auditor evalúe, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables⁶ de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. A efectos de esta NIA, razonable de acuerdo con el marco de información financiera aplicable significa que los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable han sido aplicados adecuadamente, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)
 - la realización de la estimación contable, incluida la selección del método, de las hipótesis y de los datos, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable y los hechos y circunstancias de la entidad;
 - la selección de la estimación puntual de la dirección y
 - la información a revelar sobre la estimación contable, incluida la información a revelar sobre el modo en que se desarrolló la estimación contable y que explica la naturaleza, extensión y fuentes de incertidumbre en la estimación.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Estimación contable – Un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado A14)
 - (b) Estimación puntual o rango del auditor – Una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la dirección. (Ref: Apartado A15)
 - (c) Incertidumbre en la estimación – Susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. (Ref: Apartado A16, Anexo 1)
 - (d) Sesgo de la dirección – Falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información. (Ref: Apartado A17)
 - (e) Estimación puntual de la dirección – La cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
 - (f) Desenlace de una estimación contable – Importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en las que se basa una estimación contable. (Ref: Apartado A18)

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)⁷ el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartados A19–A22)

⁶ Véase también la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13(c)

⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable

- (a) Las transacciones de la entidad y otros hechos o condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)
- (b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. (Ref: Apartados A24–A25)
- (c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)
- (d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a)–(c). (Ref: Apartado A27)

Obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad

- (e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)
 - (f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)
 - (g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)
 - (h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:
 - (i) El modo en el que la información relacionada con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar fluye a través del sistema de información de la entidad; y (Ref: Apartados A34–A35)
 - (ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:
 - a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo en que la dirección: (Ref: Apartados A36–A37)
 - i. selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref: Apartados A38–A39)
 - ii. selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; y (Ref: Apartados A40–A43)
 - iii. selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)
 - b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)
 - c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)
 - (i) Controles identificados en el componente de actividades de control⁸ sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref: Apartados A50–A54)
 - (j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.
14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)
15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos o para evaluar la evidencia de

⁸ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i)–(iv)

auditoría obtenida. (Ref: Apartados A61–A63)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

16. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, incluida la valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control en las afirmaciones, como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)⁹, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente: (Ref: Apartados A64–A71)
- (a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)
 - (b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)
 - (i) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o
 - (ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.
17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo¹⁰. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, identificará controles que respondan a dicho riesgo¹¹, evaluará si dichos controles han sido diseñados de un modo eficaz y determinará si han sido implementados¹². (Ref: Apartado A80)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

18. Como requiere la NIA 330¹³, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones¹⁴, teniendo en cuenta los motivos para la valoración asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores incluirán uno o más de los siguientes enfoques:
- (a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);
 - (b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 22–27); o
 - (c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28–29).
- Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría¹⁵. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81–A84)
19. Como requiere la NIA 330¹⁶, el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles si:
- (a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o
 - (b) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control¹⁷. (Ref: Apartados A85–A89)

20. Para un riesgo significativo relativo a una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán pruebas de controles en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle¹⁸. (Ref: Apartado A90)

⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34

¹⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 32

¹¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i)

¹² NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d)

¹³ NIA 330, apartados 6–15 y 18

¹⁴ NIA 330, apartados 6–7 y 21

¹⁵ NIA 330, apartado 7(b)

¹⁶ NIA 330, apartado 8

¹⁷ NIA 330, apartado 9

¹⁸ NIA 330, apartados 15 y 21

Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría

21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si esa evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la fecha de la medición pueden afectar a la relevancia de esa evidencia de auditoría de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A91–A93)

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable

22. Cuando se comprueba el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23–26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con: (Ref: Apartado A94)
- (a) la selección y aplicación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable y
 - (b) el modo en que la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.

Métodos

23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:
- (a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;
 - (d) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98–A100)
 - (i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y
 - (ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son adecuados a las circunstancias y
 - (e) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)

Hipótesis significativas

24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:
- (a) si las hipótesis significativas son adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102–A103)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)
 - (d) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)

Datos

25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:
- (a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con

respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)

- (b) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
- (c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)
- (d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección, incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas para:
- (a) entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref: Apartado A109)
 - (b) tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A110–A114)
27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor: (Ref: Apartados A115–A117)
- (a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;
 - (b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una estimación puntual o un rango del auditor de conformidad con los apartados 28–29; y
 - (c) evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, la comunicará de conformidad con la NIA 265¹⁹.

Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor

28. Cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada, incluido cuando lo requiere el apartado 27(b), los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos para evaluar si los métodos, hipótesis o datos utilizados son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, hipótesis o datos de la dirección o los suyos propios, dichos procedimientos de auditoría posteriores se diseñarán y aplicarán para tratar las cuestiones indicadas en los apartados 23-25. (Ref: Apartados A118–A123)
29. Si el auditor desarrolla un rango:
- (a) determinará que el rango sólo incluye cantidades sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que han sido evaluadas por el auditor como razonables de acuerdo con los objetivos de la medición y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartados A124–A125)
 - (b) diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material relativos a la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría

30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden ayudar al auditor en la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)

¹⁹ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

31. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de la información a revelar relacionada con una estimación contable, distintos de los que están relacionados con la incertidumbre en la estimación tratados en los apartados 26(b) y 29(b).

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref: Apartados A133–A136)

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados

33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables²⁰, el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si: (Ref: Apartados A137–A138)
- (a) las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;
 - (b) las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición y presentación de esas estimaciones contables en los estados financieros son conformes al marco de información financiera aplicable y
 - (c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
34. En la realización de la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida, tanto corroborativa como contradictoria²¹. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada)²².

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones.

35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. La NIA 450²³ proporciona orientaciones sobre cómo puede el auditor distinguir las incorrecciones (ya sean de hecho, de juicio o extrapoladas) a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)
36. En relación con las estimaciones contables, el auditor evaluará:
- (a) en el caso de un marco de imagen fiel, si la dirección ha revelado información adicional a la requerida específicamente por el marco, necesaria para lograr una presentación fiel en los estados financieros en su conjunto²⁴ o
 - (b) en el caso de un marco de cumplimiento, si la información revelada es la necesaria para que los estados financieros no induzcan a error²⁵.

Manifestaciones escritas

37. El auditor solicitará manifestaciones escritas de la dirección²⁶ y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor también considerará la necesidad de obtener manifestaciones sobre estimaciones contables específicas, incluidas las relacionadas con los métodos, las hipótesis y los datos empleados. (Ref: Apartado A145)

²⁰ NIA 330, apartados 25–26

²¹ NIA 500, apartado 11

²² NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

²³ NIA 450, apartado A6

²⁴ Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 14.

²⁵ Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 19.

²⁶ NIA 580, *Manifestaciones escritas*

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes

38. En la aplicación de la NIA 260 (Revisada)²⁷ y de la NIA 265²⁸, se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad o con la dirección sobre determinadas cuestiones, incluidos los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad y las deficiencias significativas de control interno, respectivamente. Al hacerlo, el auditor considerará, en su caso, las cuestiones a comunicar con respecto a las estimaciones contables y tendrá en cuenta si los motivos atribuidos a los riesgos de incorrección material están relacionados con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente en la realización de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar. Además, en determinadas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor se comunique con otras partes relevantes, como autoridades reguladoras o supervisores prudenciales acerca de determinadas cuestiones. (Ref: Apartados A146–A148)

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría²⁹: (Ref: Apartados A149–A152)

- (a) elementos clave de su conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;
- (b) la conexión de los procedimientos posteriores de auditoría del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones³⁰, teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;
- (c) la respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;
- (d) en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y
- (e) juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables (Ref: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables

A1. Los ejemplos de estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar incluyen:

- Obsolescencia de las existencias.
- Amortización de inmuebles y maquinaria.
- Valoración de infraestructuras.
- Valoración de instrumentos financieros.
- Resultado de litigios pendientes.
- Provisión para insolvencias.
- Valoración de pasivos por contratos de seguro.
- Obligaciones por garantías.
- Pasivos por prestaciones de jubilación.
- Pagos basados en acciones.

²⁷ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(a)

²⁸ NIA 265, apartado 9

²⁹ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11, A6, A7 y A10

³⁰ NIA 330, apartado 28(b)

- Valor razonable de activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos la determinación del fondo de comercio y de los activos intangibles.
- Deterioro de activos no corrientes o de inmuebles y maquinaria mantenidos para su venta.
- Intercambios no monetarios de activos y pasivos entre partes independientes.
- Reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo.

Métodos

A2. Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black-Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos

A3. Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Una hipótesis puede ser seleccionada por la dirección de un rango de alternativas adecuadas. Las hipótesis, que pueden ser formuladas o identificadas por un experto de la dirección, se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza al realizar una estimación contable.

A4. A efectos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la dirección. En caso contrario, tal información es una hipótesis.

A5. Entre los ejemplos de datos están:

- precios acordados en transacciones de mercado;
- tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
- precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
- información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o
- un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir tipos de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Graduación (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20–A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar antes de considerar los controles³¹. En el Anexo I se explica con más detalle la naturaleza de dichos factores de riesgo inherente y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de su presentación en los estados financieros.

A9. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones³², además de la incertidumbre en la

³¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f)

³² NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

estimación, de la complejidad o de la subjetividad, el auditor también tiene en cuenta el grado en que los factores de riesgo inherente incluidos en la NIA 315 (Revisada 2019) (distintos de la incertidumbre en la estimación, complejidad y subjetividad) afectan la susceptibilidad de las afirmaciones sobre la estimación contable a incorrección. Esos factores de riesgo inherente adicionales incluyen:

- Cambios en la naturaleza o en las circunstancias de los correspondientes elementos de los estados financieros o requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden hacer necesarios cambios en el método, las hipótesis o los datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente al realizar la estimación contable.
- Incertidumbre, distinta de la incertidumbre en la estimación.

Riesgo de control (Ref: Apartado 6)

A10. En la valoración del riesgo de control en las afirmaciones de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor tiene en cuenta si tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles. Cuando el auditor está considerando si debe comprobar la eficacia operativa de los controles, la evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa del auditor sobre la eficacia operativa de los controles al establecer el plan para comprobarlos.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 8)

A11. Los apartados A60, A95, A96, A137 y A139 son ejemplos de apartados que describen modos en los que el auditor puede aplicar el escepticismo profesional. El apartado A152 proporciona orientaciones sobre modos en los que la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se puede documentar e incluye ejemplos de apartados específicos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional.

Concepto de "razonable" (Ref: Apartados 9, 35)

A12. Otras consideraciones que pueden ser pertinentes para la consideración del auditor sobre si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable incluyen:

- si los datos e hipótesis utilizados en la realización de las estimaciones contables son congruentes entre sí y con los que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades empresariales de la entidad y
- si la estimación contable tiene en cuenta la información adecuada como lo exige el marco de información financiera aplicable.

A13. La expresión "aplicado adecuadamente" tal como se utiliza en el apartado 9 significa aplicado de un modo que no sólo cumple los requerimientos del marco de información financiera aplicable, sino que, al hacerlo, refleja juicios congruentes con el objetivo de la base de medición de dicho marco.

Definiciones

Estimación contable (Ref: Apartado 12(a))

A14. Las estimaciones contables son importes que pueden estar relacionados con tipos de transacciones o saldos contables reconocidos o revelados en los estados financieros. Las estimaciones contables también incluyen importes incluidos en la información revelada o utilizados para enjuiciar el reconocimiento o revelación en relación con un tipo de transacciones o con un saldo contable.

Estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartado 12(b))

A15. Se puede utilizar una estimación puntual o un rango del auditor para evaluar una estimación contable directamente (por ejemplo, una provisión por deterioro o el valor razonable de diferentes tipos de instrumentos financieros) o indirectamente (por ejemplo, un importe que será utilizado como hipótesis significativa para una estimación contable). El auditor puede adoptar un enfoque similar al establecer una cantidad o rango de cantidades en la evaluación de un elemento no monetario de datos o una hipótesis (por ejemplo, la vida útil estimada de un activo).

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 12(c))

A16. No todas las estimaciones contables están sujetas a un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, algunos elementos de estados financieros pueden tener un mercado activo y abierto que proporcione información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se producen intercambios reales. Sin embargo, puede existir incertidumbre en la estimación incluso cuando el método de valoración y los datos estén bien definidos. Por ejemplo, la valoración de valores cotizados en un

mercado activo y abierto al precio de negociación del mercado puede requerir un ajuste si la posición es significativa o está sujeta a restricciones en su negociación. Asimismo, las circunstancias económicas generales imperantes en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado determinado, pueden afectar a la incertidumbre en la estimación.

Sesgo de la dirección (Ref: Apartado 12(d))

A17. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. La incertidumbre en la estimación da lugar a subjetividad en la realización de una estimación contable. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio y a la susceptibilidad de que exista sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado objetivo de beneficio o ratio de capital). La susceptibilidad de una estimación contable al sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización.

Desenlace de una estimación contable (Ref: Apartado 12(f))

A18. Algunas estimaciones contables, por su naturaleza, no tienen un desenlace que sea relevante para el trabajo del auditor realizado de conformidad con esta NIA. Por ejemplo, una estimación contable puede estar fundamentada en las percepciones de los participantes en el mercado en un momento determinado. En consecuencia, el precio que se obtiene cuando se vende un activo o se transfiere un pasivo puede diferir de la correspondiente estimación contable realizada en la fecha de cierre porque, con el paso del tiempo, las percepciones del valor de los participantes en el mercado han cambiado.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados 19–27 de la NIA 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinadas cuestiones acerca de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad. Los requerimientos del apartado 13 de esta NIA están relacionados de modo más específico con las estimaciones contables y parten de los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada 2019).

Graduación

A20. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la misma, dependen, en menor o mayor grado, de la extensión con que la o las cuestiones concretas son aplicables dadas las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros hechos o condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede ser sencillo de aplicar y puede no haber factores normativos relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos y el proceso para la realización de las mismas puede ser menos complejo. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en menor medida y es posible que existan menos controles identificados en el componente de actividades de control. Si es así, es probable que los procedimientos de identificación y de valoración del riesgo por el auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de indagaciones ante la dirección con responsabilidades adecuadas en relación con los estados financieros tales como sencillas observaciones del proceso de la dirección para la realización de la estimación contable (incluida la evaluación de si los controles identificados en ese proceso están diseñados de un modo eficaz y la determinación de si el control ha sido implementado).

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la dirección y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las estimaciones contables. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:

- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
- Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros hechos o condiciones (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

- la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones;
- se han modificado los términos de las transacciones o
- han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado los requerimientos del marco de información financiera aplicable pertinentes a las estimaciones contables y sobre la determinación por el auditor de si han sido aplicados adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad³³.

A25. En la obtención de ese conocimiento, el auditor puede intentar saber si:

- El marco de información financiera aplicable:
 - establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
 - especifica determinados criterios que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo o
 - especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y
- se han producido cambios en el marco de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

Factores normativos (Ref: Apartado 13(c))

A26. La obtención de conocimiento, en su caso, de los factores normativos aplicables a las estimaciones contables puede facilitar al auditor la identificación de marcos normativos (por ejemplo, marcos normativos establecidos por supervisores prudenciales en el sector bancario o de seguros) y la determinación de si ese o esos marcos normativos:

- tratan de las condiciones para el reconocimiento o métodos de medición de estimaciones contables o proporcionan orientaciones sobre ello;
- especifican o proporcionan orientaciones sobre información a revelar adicional a los requerimientos del marco de información financiera aplicable;
- proporcionan una indicación de áreas en las que puede existir un sesgo de la dirección para cumplir los requerimientos normativos o
- contienen requerimientos con fines de regulación que no son congruentes con el marco de información financiera aplicable, lo cual puede ser indicativo de posibles riesgos de incorrección material. Por ejemplo, algunos reguladores pueden tratar de influir en los niveles mínimos de provisiones para pérdidas por insolvencias que excedan a los que requiere el marco de información financiera aplicable.

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros (Ref: Apartado 13(d))

A27. La obtención de conocimiento acerca de la naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros facilita al auditor la comprensión de la base de medición de dichas estimaciones contables y la naturaleza y extensión de la información a revelar que puede ser relevante. Esa obtención de conocimiento proporciona al auditor una base para discutir con la dirección el modo en que esta realiza las estimaciones contables.

³³ NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

El sistema de control interno de la entidad.

La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno de la entidad (Ref: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019)³⁴, el conocimiento por el auditor de la naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso seguido por la dirección para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación que se requiere que realice el auditor de si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético;
- el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno teniendo en cuenta la naturaleza y la dimensión de la entidad; y si las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

A29. El auditor puede obtener conocimiento de si los responsables del gobierno de la entidad:

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender las características de un determinado método o modelo para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la estimación contable, por ejemplo, riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada al realizar la estimación contable;
- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender si la dirección ha realizado las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- son independientes de la dirección, disponen de la información necesaria para evaluar de manera oportuna el modo en que la dirección ha realizado las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la dirección cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas;
- supervisan el proceso de la dirección para la realización de las estimaciones contables, incluida la utilización de modelos o
- supervisan las actividades de seguimiento emprendidas por la dirección. Esto puede incluir procedimientos de supervisión y revisión diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o en la eficacia operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

A30. La obtención de conocimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la dirección para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas;
- han tenido, o deberían haber tenido, un cambio en el método en las hipótesis o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican hipótesis significativas.

La aplicación por la dirección de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la dirección (Ref: Apartado 13(f))

A31. El auditor puede considerar si las siguientes circunstancias aumentan la probabilidad de que la dirección necesite contratar a un experto³⁵:

- La naturaleza especializada de la cuestión que ha de ser estimada, por ejemplo, la estimación puede implicar la medición de las reservas de minerales o de hidrocarburos en entidades de la industria extractiva o la evaluación del resultado probable de la aplicación de términos contractuales complejos.
- La naturaleza técnica de los modelos exigidos para aplicar los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de mediciones a valor razonable de nivel 3³⁶.
- La naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

³⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21(a)

³⁵ NIA 500, apartado 8

³⁶ Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13, *Valoración del valor razonable*.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 13(g))

- A32. Entender el modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:
- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
 - la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
 - el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
 - el personal clave.
- A33. Las cuestiones que puede tener en cuenta el auditor al obtener conocimiento del modo en que la dirección identificó y trata la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la dirección:
- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
 - Lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
 - Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.
 - Lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
 - Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
 - Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables (Ref: Apartado 13(h)(i))

- A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos indicados en el alcance del apartado 13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 25(a) de la NIA 315 (Revisada 2019). Al obtener conocimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:
- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
 - El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.
- A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos o condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables y correspondiente información a revelar que la dirección no haya identificado. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de aquellas situaciones en las que el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado, incluida la consideración de las implicaciones de la evaluación por el auditor de los procesos de valoración del riesgo por la entidad³⁷.

Identificación por la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a))

- A36. Si la dirección ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más adecuado, si es una respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, a cambios en el marco de información financiera aplicable o en el entorno normativo; o si la dirección tiene otro motivo válido.
- A37. Si la dirección no ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si es adecuado seguir utilizando los métodos, hipótesis y datos anteriores a la vista del entorno o circunstancias actuales.

Métodos (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(i))

- A38. Es posible que el marco de información financiera aplicable defina el método que se debe utilizar en la realización de una estimación contable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define un método único o la

³⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 22(b)

base de medición requerida prescribe, o permite, la utilización de métodos alternativos.

Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean controles identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019). Los factores que puede ser adecuado que el auditor considere para obtener conocimiento del modelo y de los correspondientes controles identificados incluyen los siguientes:

- la manera en que la dirección determina la pertinencia y exactitud del modelo;
- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
 - la solidez teórica del modelo;
 - la integridad matemática del modelo y
 - la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo;
- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos e hipótesis que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

Hipótesis (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en que la dirección ha seleccionado las hipótesis utilizadas en la realización de las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- El fundamento de la selección realizada por la dirección y la documentación que sustenta la selección de la hipótesis. Es posible que el marco de información financiera aplicable proporcione criterios u orientaciones que se deben utilizar en la selección de una hipótesis.
- El modo en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes e íntegras.
- En su caso, el modo en que la dirección determina si las hipótesis son congruentes entre sí, con las que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades de negocios de la entidad, o con otras cuestiones que están:
 - bajo el control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la vida útil de un activo), y si son congruentes con los planes de negocio de la entidad y con el entorno externo; y
 - fuera del control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre tipos de interés, tasas de mortalidad o posibles actuaciones judiciales o de regulación).
- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la revelación de hipótesis.

A41. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis varían en términos de las fuentes de los datos y la base de los juicios que las sustentan, como sigue:

- (a) Los que reflejan lo que los participantes en el mercado emplearían para acordar el precio de un activo o pasivo basándose en datos de mercado obtenidos de fuentes independientes de la entidad que prepara la información financiera.
- (b) Los que reflejan los propios juicios de la entidad sobre las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio de un activo o pasivo basándose en los mejores datos disponibles en función de las circunstancias.

Sin embargo, en la práctica, la distinción entre (a) y (b) puede no ser siempre evidente y distinguir entre ellas depende del conocimiento de las fuentes de datos y del fundamento de los juicios en los que se sustenta la hipótesis. Además, puede ser

necesario que la dirección elija entre diferentes hipótesis empleadas por distintos participantes en el mercado.

A42. Las hipótesis utilizadas en la realización de una estimación contable se califican en esta NIA como hipótesis significativas si una variación razonable en la hipótesis afectaría de forma material a la medición de la estimación contable. Puede ser útil un análisis de sensibilidad para demostrar en qué grado varía la medición basada en una o varias hipótesis utilizadas al realizar la estimación contable.

Mercados inactivos o sin liquidez

A43. Cuando los mercados están inactivos o carecen de liquidez, el conocimiento por el auditor del modo en que la dirección selecciona las hipótesis puede incluir el conocimiento de si la dirección:

- ha implementado políticas adecuadas para adaptar la aplicación del método a esas circunstancias. Dicha adaptación puede incluir efectuar ajustes en el modelo o desarrollar nuevos modelos que sean adecuados en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos con las cualificaciones o con los conocimientos necesarios para adaptar o desarrollar un modelo, de manera urgente si fuera necesario, incluida la selección de la técnica de valoración adecuada en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos para determinar el rango de desenlaces, dadas las incertidumbres involucradas, haciendo, por ejemplo, un análisis de sensibilidad;
- dispone de los medios para valorar, en su caso, el modo en que el deterioro de las condiciones del mercado ha afectado a las operaciones de la entidad, al entorno y a los riesgos de mercado relevantes y las implicaciones para las estimaciones contables de la entidad, en esas circunstancias y
- dispone de un conocimiento adecuado del modo y la relevancia en que los datos de precios obtenidos de determinadas fuentes de información externas pueden variar en esas circunstancias.

Datos (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI de la entidad utilizadas para obtener y procesar los datos, incluyendo aquellos casos que implican el manejo de grandes volúmenes de datos.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

El modo en que la dirección entiende y trata la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Las cuestiones que puede ser adecuado que considere el auditor en relación con si la dirección tiene conocimiento del grado de incertidumbre en la estimación y hasta qué punto lo tiene incluyen, por ejemplo:

- Si la dirección identificó métodos alternativos, hipótesis significativas o fuentes de datos adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.
- Si la dirección consideró desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis significativas o en los datos utilizados al realizar la estimación contable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.

A46. Puede ocurrir que los requerimientos del marco de información financiera aplicable establezcan el enfoque que se debe emplear para seleccionar la estimación puntual de la dirección entre los resultados de medición razonablemente posibles. Los marcos de información financiera pueden reconocer que el importe adecuado es el importe adecuadamente seleccionado entre los resultados de medición razonablemente posibles y, en algunos casos, indicar que el importe más pertinente puede estar en el centro de ese rango.

A47. Por ejemplo, con respecto a las estimaciones del valor razonable, la NIIF 13³⁸ indica que, si se emplean varias técnicas de valoración para medir el valor razonable, los resultados (es decir, las indicaciones respectivas del valor razonable) deben

³⁸ NIIF 13, *Valoración del valor razonable*, apartado 63

evaluarse teniendo en cuenta la razonabilidad del rango de valores que dichos resultados indican. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que resulte más representativo del valor razonable dadas las circunstancias. En otros casos, el marco de información financiera aplicable puede especificar que se utilice una media ponderada de los resultados de medición razonablemente posibles o el importe más probable o menos improbable.

A48. El marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele cierta información en relación con las estimaciones contables o establecer objetivos de revelación en relación con estas. Algunas entidades pueden elegir revelar información adicional. Esta información revelada u objetivos de revelación pueden tratar, por ejemplo:

- Del método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable y el fundamento para su selección.
- De la información obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para determinar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
 - hipótesis desarrolladas internamente o
 - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Del efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- De las fuentes de incertidumbre en la estimación.
- De la información del valor razonable.
- De la información sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.

A49. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con la incertidumbre en la estimación, por ejemplo:

- Información sobre las hipótesis realizadas sobre el futuro y otras importantes fuentes de incertidumbre en la estimación que incrementen la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos después del cierre del ejercicio o a una mayor magnitud del ajuste. Estos requerimientos se pueden describir empleando términos tales como “Principales fuentes de incertidumbre en la estimación” o “Estimaciones contables críticas”. Pueden estar relacionados con estimaciones contables que requieren los juicios de la dirección más difíciles, subjetivos o complejos. Esos juicios pueden ser más subjetivos y complejos y, en consecuencia, se puede incrementar la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos, con el número de elementos de datos e hipótesis que afectan a la resolución final futura de la incertidumbre en la estimación. La información que se puede revelar incluye:
 - la naturaleza de la hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación;
 - la sensibilidad de los valores contables a los métodos e hipótesis empleados, incluidos los motivos de esa sensibilidad;
 - la resolución final esperada de una incertidumbre y el rango de los desenlaces razonablemente posibles con respecto a los valores contables de los activos y pasivos afectados y
 - una explicación de los cambios realizados en las hipótesis pasadas relativas a esos activos y pasivos, si la incertidumbre no se ha resuelto.
- Información sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
- La revelación de información específica como:
 - Información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad; e
 - Información con respecto a la falta de actividad o de liquidez del mercado.
- Información cualitativa, como la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y los métodos empleados para medir el riesgo, así como cualquier cambio de estos aspectos cualitativos con respecto al periodo precedente.
- Información cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Controles identificados sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables (Ref: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor en la identificación de controles en el componente de actividades de control y, en consecuencia, la necesidad

de evaluar el diseño de esos controles y de determinar si han sido implementados, está relacionado con el proceso de la dirección que se describe en el apartado 13(h)(ii). El auditor puede no identificar controles relevantes en relación con todos los aspectos del apartado 13(h)(ii).

A51. Como parte de la identificación de controles y de la evaluación de su diseño y de la determinación de si han sido implementados, el auditor puede tener en cuenta:

- La manera en que la dirección determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.
- La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos empleados en su realización, por los niveles de dirección apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de los controles. Por lo general, puede ser más difícil para la dirección diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente incorrecciones materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos por la dirección. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles identificados en el componente de actividades de control incluyan controles generales de TI y de procesamiento de la información. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI tienen la capacidad y están adecuadamente configurados para procesar grandes volúmenes de datos;
- cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varias aplicaciones de TI para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre las aplicaciones de TI, en especial cuando las aplicaciones de TI no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
- si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;
- la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos;
- cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
- si la dirección tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
- si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno y otros componentes del sistema de control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada 2019)³⁹.

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

³⁹ NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3

- la naturaleza y extensión de la utilización por la dirección de estimaciones contables;
- el diseño e implementación de controles que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y
- el modo en que se identifican, valoran y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

Revisión del desenlace o reestimación de anteriores estimaciones contables (Ref: Apartado 14)

A55. Una revisión del desenlace o una reestimación de anteriores estimaciones contables (revisión retrospectiva) facilita la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material cuando esas estimaciones contables tienen un desenlace mediante transferencia o realización del activo o pasivo en el periodo actual, o se reestiman para los fines del periodo actual. Mediante la realización de una revisión retrospectiva, el auditor podría obtener:

- Información en relación con la eficacia del proceso de estimación previo realizado por la dirección, sobre cuya base el auditor puede obtener evidencia de auditoría acerca de la probabilidad de que el proceso de la dirección sea eficaz en el periodo actual.
- Evidencia de auditoría sobre aspectos tales como los motivos de cambios que puede ser necesario revelar en los estados financieros.
- Información relativa a la complejidad o incertidumbre en la estimación de las estimaciones contables.
- Información relativa a la susceptibilidad de las estimaciones contables al sesgo de la dirección o que puede ser un indicador de posible sesgo de la dirección. El escepticismo profesional del auditor facilita la identificación de dichas circunstancias o condiciones y la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

A56. Una revisión retrospectiva puede proporcionar evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual. Dicha revisión retrospectiva se puede realizar para estimaciones contables hechas para los estados financieros del periodo anterior o se puede realizar sobre varios periodos o para un periodo más corto (semestral o trimestral). En algunos casos, una revisión retrospectiva sobre varios periodos puede ser adecuada cuando el desenlace de una estimación contable se produce en un periodo más largo.

A57. La NIA 240⁴⁰ requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de anteriores estimaciones contables como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con la presente NIA puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

A58. En base a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como más elevado para uno o varios riesgos de incorrección material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de las hipótesis significativas utilizados en la realización de las anteriores estimaciones contables. Por otra parte, por ejemplo en el caso de estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo es suficiente para los objetivos de la auditoría.

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que puede ser relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual.

A60. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no pone de manifiesto necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, dicha diferencia sí puede representar una incorrección si, por ejemplo, se debe a información que estaba a disposición

⁴⁰ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 33(b)(ii)

de la dirección al cierre de los estados financieros del periodo anterior o que podría esperarse razonablemente que se hubiera obtenido y tenido en cuenta de acuerdo con el marco de información financiera aplicable⁴¹. Dicha diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta información para realizar la estimación contable. Como resultado, el auditor puede volver a valorar cualquier plan de comprobar los controles relacionados y la correspondiente valoración del riesgo de control o puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más convincente sobre esa cuestión. Muchos marcos de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los que no, así como sobre el tratamiento contable que se debe seguir en cada caso.

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

A61. Los aspectos que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del encargo requiere cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo⁴²:

- La naturaleza de las estimaciones contables en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).
- El grado de incertidumbre en la estimación.
- La complejidad del método o del modelo utilizados.
- La complejidad de los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a las estimaciones contables, incluida la existencia de áreas sujetas a distintas interpretaciones o a prácticas o áreas en las que existen incongruencias en el modo en que se realizan las estimaciones contables.
- Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos valorados de incorrección material.
- La necesidad de aplicar el juicio sobre cuestiones no especificadas en el marco de información financiera aplicable.
- El nivel de juicio que se requiere para seleccionar los datos e hipótesis.
- La complejidad y extensión del uso por la entidad de tecnologías de la información en la realización de estimaciones contables.

La naturaleza, momento y extensión de la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados pueden variar en el desarrollo de la auditoría.

A62. El auditor puede no poseer las cualificaciones o conocimientos especializados necesarios cuando la materia en cuestión pertenece a un campo distinto al de la contabilidad o al de la auditoría (por ejemplo, cualificaciones en valoración) y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor⁴³.

A63. Muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es posible que no sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para un sencillo cálculo de obsolescencia de las existencias. Sin embargo, para, por ejemplo, estimar las pérdidas esperadas por insolvencias de una institución bancaria o los pasivos por contratos de seguro de una entidad de seguros, es probable que el auditor concluya que se necesita aplicar cualificaciones o conocimientos especializados.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

A64. Identificar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.

A65. El apartado A44 de la NIA 200 indica que las NIA, normalmente, se refieren a “los riesgos de incorrección material” en vez de al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones⁴⁴, incluidos los riesgos significativos, de conformidad con la NIA 330.

A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁴⁵, se requiere que el auditor tenga en cuenta los factores de riesgo inherente que afectan a la

⁴¹ NIA 560, Hechos posteriores al cierre, apartado 14

⁴² NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 14 y NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e)

⁴³ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

⁴⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34

⁴⁵ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31(a)

susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones y el modo en que lo hacen. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para:

- valorar la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección (es decir, en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la valoración del riesgo inherente); y
- determinar los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente se explican con más detalle en el Anexo 1.

A67. Los motivos para la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:

- (a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de hipótesis sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.
- (b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.
- (c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.

A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.

A69. Por el contrario, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables complejas en un grado mayor y pueden llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente. En el caso de esas estimaciones contables, es probable que la consideración por el auditor de los efectos de los factores de riesgo inherente afecte directamente al número y naturaleza de los riesgos identificados de incorrección material, a la valoración de esos riesgos y, por último, a lo convincente que tiene que ser la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Asimismo, en el caso de esas estimaciones contables la aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede ser especialmente importante.

A70. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional aplicable a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, el desenlace de una estimación contable se puede conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede valorar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones⁴⁶, independientemente del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección relativa a la estimación contable. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección por el auditor del enfoque para comprobar la estimación contable de conformidad con el apartado 18. Por ejemplo, para una sencilla provisión para gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.

A71. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

⁴⁶ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 16(a))

A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
 - La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.
 - La utilización de hipótesis que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como hipótesis con un periodo de pronóstico amplio, hipótesis basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la dirección, o la utilización de hipótesis interrelacionadas.
 - Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
- El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias o que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
- Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de información financiera aplicable) que la dirección:
 - haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u
 - obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de incorrección material que no sólo se refieran a si una estimación contable debería o no reconocerse o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112–A113, A143–A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada)⁴⁷ establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

Complejidad o subjetividad (Ref: Apartado 16(b))

El grado en que la complejidad afecta a la selección y a la aplicación del método

A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de incorrección material. Puede existir mayor susceptibilidad de incorrección material cuando la dirección ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.
- La naturaleza de la base de medición que impone el marco de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de hipótesis prospectivas. Del mismo modo, la valoración de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales

⁴⁷ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

y futuras previstas.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y aplicación de los datos

A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.
- La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuente de incertidumbre inherente en la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que contiene hipótesis prospectivas puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a incorrecciones debidas a sesgo de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que sea más susceptible de incorrección debida a un sesgo de la dirección o a fraude, lo que puede producir un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

A80. La valoración por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados es un riesgo significativo.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (Ref: Apartado 18)

A81. Para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores el auditor puede emplear cualquiera de los tres enfoques de comprobación (individualmente o combinados) enumerados en el apartado 18. Por ejemplo, cuando se utilizan varias hipótesis para realizar una estimación contable, el auditor puede decidir emplear un enfoque de comprobación distinto para cada hipótesis.

Obtención de evidencia de auditoría relevante tanto corroborativa como contradictoria.

A82. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como

cualquier información que contradiga dichas afirmaciones⁴⁸. La obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría.

A83. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor⁴⁹. En consecuencia, la consideración de la naturaleza o de la cantidad de la evidencia de auditoría puede ser más importante cuando la valoración del riesgo inherente relacionado con una estimación contable se sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente.

Graduación

A84. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor están afectados por, entre otros:

- Los riesgos valorados de incorrección material que afectan a lo convincente que debe ser la evidencia de auditoría necesaria e influyen en el enfoque que selecciona el auditor para auditar una estimación contable. Por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material relacionados con las afirmaciones de existencia o valoración pueden ser más bajos para una provisión sencilla por las gratificaciones que se pagan a los empleados poco después del cierre del ejercicio. En esta situación, puede resultar más práctico para el auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la evaluación de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que a través de otros enfoques de comprobación.
- Los motivos de los riesgos valorados de incorrección material.

Cuando el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartado 19)

A85. Puede ser adecuado comprobar la eficacia operativa de los controles cuando el riesgo inherente se valore como más alto dentro del espectro de riesgo inherente, incluido para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de una estimación contable que esté sujeta o esté afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable está afectada por un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, requiere juicios significativos de la dirección, las limitaciones inherentes a la eficacia del diseño de controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la eficacia operativa de los controles.

A86. Para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la comprobación de la eficacia operativa de los controles relativos a las estimaciones contables, el auditor puede considerar factores como:

- la naturaleza, frecuencia y volumen de transacciones;
- la eficacia del diseño de los controles, incluido si los controles están adecuadamente diseñados para responder al riesgo inherente valorado y lo firme que es el gobierno de la entidad;
- la importancia de determinados controles para los objetivos globales y procesos de control establecidos en la entidad, incluida la sofisticación del sistema de información para sustentar las transacciones;
- el seguimiento de los controles y las deficiencias en el control interno identificadas;
- la naturaleza de los riesgos a los que los controles tienen como finalidad responder, por ejemplo, controles relacionados con la aplicación de juicio frente a controles sobre datos de soporte;
- la competencia de las personas que participan en las actividades de control;
- la frecuencia con la que se realizan las actividades de control;
- la evidencia de que se realizan las actividades de control.

Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A87. En algunos sectores, como por ejemplo en el sector financiero, la dirección hace un uso extensivo de la TI para llevar a cabo las actividades. En consecuencia, es mayor la probabilidad de que existan riesgos relacionados con ciertas estimaciones contables para las que los procedimientos sustantivos por sí mismos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A88. Las circunstancias en las que los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones incluyen:

- Cuando los controles son necesarios para mitigar los riesgos relacionados con el inicio, registro, procesamiento o información obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

⁴⁸ NIA 500, apartado A5

⁴⁹ NIA 330, apartados 7(b) y A19

- Cuando la información en la que se basan una o varias afirmaciones se inicia, registra, procesa o incluye en informes electrónicamente. Es probable que este sea el caso cuando hay un elevado volumen de transacciones o de datos o cuando se utiliza un modelo complejo que requiere el empleo extensivo de tecnologías de la información para asegurar que la información es exacta e íntegra. Puede ser necesaria una provisión para insolvencias compleja en el caso de una institución financiera o de una compañía de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una empresa de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para insolvencias pueden incluir muchos saldos pequeños resultantes de un elevado volumen de transacciones. En esas circunstancias, es posible que el auditor concluya que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin comprobar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para insolvencias.

En esos casos, la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría puede depender de la eficacia de los controles sobre la exactitud e integridad de la información.

- A89. Como parte de la auditoría de los estados financieros de determinadas entidades (como un banco o una compañía de seguros), las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales en relación con el control interno o proporcione una conclusión de aseguramiento sobre este. En esas circunstancias, y en otras similares, es posible que el auditor pueda utilizar como evidencia de auditoría información obtenida durante la aplicación de esos procedimientos, siempre que se determine si se han producido cambios posteriores que puedan afectar a su relevancia para la auditoría.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 20)

- A90. Cuando los procedimientos posteriores de auditoría en respuesta a un riesgo significativo consistan únicamente en procedimientos sustantivos, la NIA 330⁵⁰ requiere que dichos procedimientos incluyan pruebas de detalle. Dichas pruebas de detalle se pueden diseñar y realizar bajo cualquiera de los enfoques descritos en el apartado 18 de la presente NIA sobre la base del juicio profesional del auditor en función de las circunstancias. Como ejemplos de pruebas de detalle para riesgos significativos relacionados con estimaciones contables cabe citar:

- Examen, por ejemplo, examinar contratos para corroborar términos o hipótesis.
- Recálculo, por ejemplo, verificando la exactitud matemática de un modelo.
- Confirmación de hipótesis utilizadas con documentación de soporte, como información publicada por terceros.

Obtención de evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

- A91. En algunas circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto discontinuado poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación de su valor realizable neto al cierre del periodo. En otros casos, puede ser necesario utilizar este enfoque de comprobación junto con otro enfoque del apartado 18.
- A92. En el caso de algunas estimaciones contables, es poco probable que los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la estimación contable. Por ejemplo, cuando las condiciones o hechos relacionados con algunas estimaciones contables sólo se producen a lo largo de un periodo prolongado. Además, debido al objetivo de la medición de las estimaciones contables del valor razonable, la información posterior al cierre del periodo puede no reflejar los hechos o condiciones existentes a la fecha del balance de situación y, por lo tanto, puede no ser relevante para la medición de la estimación contable del valor razonable.
- A93. Incluso cuando el auditor decide no utilizar este enfoque de comprobación en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560. La NIA 560 exige que el auditor aplique procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado⁵¹ todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste o su revelación en los estados financieros y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros⁵². Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, distintas de las estimaciones contables del valor razonable, depende normalmente del desenlace de condiciones, transacciones o hechos futuros, es especialmente relevante el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable (Ref: Apartado 22)

- A94. Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable puede ser un enfoque adecuado cuando, por ejemplo:
- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que el procedimiento aplicado por la dirección en el periodo actual es adecuado.

⁵⁰ NIA 330, apartado 21

⁵¹ NIA 560, apartado 6

⁵² NIA 560, apartado 8

- La estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.
- El marco de información financiera aplicable defina el modo en que se espera que la dirección realice la estimación contable. Por ejemplo, éste puede ser el caso para una provisión para insolvencias.
- La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos.

Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable también puede ser un enfoque adecuado cuando no es factible ninguno de los otros enfoques de comprobación, o puede ser un enfoque adecuado en combinación con alguno de los demás enfoques de comprobación.

Cambios en los métodos, hipótesis significativas y datos con respecto a periodos anteriores (Ref: Apartados 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Si un cambio con respecto a periodos anteriores en un método, en una hipótesis significativa o en los datos no está basado en nuevas circunstancias o en nueva información, o si las hipótesis significativas no son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, es posible que el auditor deba mantener discusiones adicionales con la dirección sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la dirección la adecuación de las hipótesis utilizadas.

Indicadores de sesgo de la dirección (Ref: Apartados 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Si el auditor identifica indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, es posible que deba mantener discusiones adicionales con la dirección y que deba reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, las hipótesis y los datos utilizados eran adecuados y fundados dadas las circunstancias. Un ejemplo de un indicador de posible sesgo de la dirección para una determinada estimación contable puede ser cuando la dirección ha desarrollado un rango adecuado para varias hipótesis diferentes, y en cada caso la hipótesis utilizada se eligió en la parte del rango que producía la medición más favorable.

Métodos

La selección del método o del modelo (Ref: Apartado 23(a))

A97. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación del método seleccionado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- si el fundamento de la dirección para la selección del método es adecuado;
- si el método es adecuado dadas las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de valoración disponibles, los requerimientos normativos y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad;
- si la dirección ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias; y
- si el cambio en un método se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar incorrecciones en los estados financieros o indicar un posible sesgo de la dirección. (véanse también los apartados A133–A136)

Estas cuestiones son importantes cuando el marco de información financiera aplicable no define el método de medición o permite múltiples métodos.

Modelos complejos (Ref: Apartado 23(d))

A98. Es más probable que un modelo y el método relacionado sean complejos cuando:

- entender y aplicar el método, así como diseñar el modelo y seleccionar y utilizar datos e hipótesis adecuados, exige cualificaciones o conocimientos especializados;
- es difícil obtener los datos necesarios para su utilización en el modelo porque existen restricciones a su disponibilidad o a la posibilidad de observarlos o al acceso a los mismos o
- es difícil mantener la integridad (es decir, exactitud, congruencia o integridad) de los datos e hipótesis en la utilización del modelo debido a múltiples atributos de valoración, múltiples relaciones entre ellos o múltiples iteraciones del cálculo.

A99. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta cuando la dirección utiliza un modelo complejo incluyen, por ejemplo:

- Si el modelo se valida antes de su utilización o cuando se ha producido un cambio en el mismo, mediante revisiones

periódicas para asegurarse de que sigue siendo adecuado para su uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir la evaluación de:

- la solidez teórica del modelo;
 - la integridad matemática del modelo;
 - la exactitud e integridad de los datos y de las hipótesis del modelo; y
 - el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
 - Si la dirección emplea cualificaciones y conocimientos adecuados al utilizar el modelo.

Estas consideraciones también pueden ser útiles para un método que no implica un modelo complejo.

A100. Puede ocurrir que la dirección haga ajustes al resultado del modelo para cumplir los requerimientos del marco de información financiera aplicable. En algunos sectores esos ajustes se denominan superposiciones (“overlays”). En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, puede resultar pertinente considerar si los ajustes al resultado del modelo, en su caso, reflejan las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.

Mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos utilizados en la aplicación del método (Ref: Apartado 23(e))

A101. El mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método se refiere al mantenimiento de la exactitud e integridad de los datos e hipótesis en todas las etapas de procesamiento de la información. No mantener esa integridad puede tener como resultado la corrupción de los datos e hipótesis y originar incorrecciones. A este respecto, las consideraciones relevantes para el auditor pueden incluir si los datos e hipótesis están sujetos a todos los cambios previstos por la dirección y no lo están a cambios no previstos, durante actividades como su introducción, almacenamiento, extracción, transmisión o procesamiento.

Hipótesis significativas (Ref: Apartado 24)

A102. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de la hipótesis;
- si la hipótesis es adecuada dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en la selección de una hipótesis con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no sea conforme con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden originar incorrecciones materiales en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

A103. La dirección puede evaluar hipótesis o desenlaces alternativos de las estimaciones contables, lo cual se puede hacer con varios enfoques dependiendo de las circunstancias. Un enfoque posible es un análisis de sensibilidad. Esto podría conllevar la determinación del modo en que el importe de una estimación contable varía en función de distintas hipótesis. Incluso cuando se trata de estimaciones contables medidas a valor razonable, el uso de diferentes hipótesis por los distintos participantes en el mercado puede dar lugar a diferencias. El análisis de sensibilidad puede llevar al establecimiento de varios escenarios de desenlace, en ocasiones caracterizados por la dirección como un rango de desenlaces, e incluyendo escenarios "pesimistas" y "optimistas".

A104. A través del conocimiento obtenido en la realización de la auditoría, el auditor puede detectar o haber obtenido conocimiento de hipótesis utilizadas en otras áreas de negocio de la entidad. Esas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, perspectivas de negocio, hipótesis en documentos sobre estrategias y flujos de efectivo futuros. Asimismo, si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, la NIA 315 (Revisada 2019)⁵³ requiere que considere si la información obtenida de esos otros encargos es relevante para la identificación de riesgos de incorrección material. También puede ser útil considerar esa información al tratar la congruencia de las hipótesis significativas entre sí y de estas con las que se utilizan en otras estimaciones contables.

A105. La adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable puede depender de la intención y de la capacidad de la dirección para llevar a cabo determinadas actuaciones. La dirección con frecuencia documenta planes e intenciones en relación con activos o pasivos concretos y el marco de información financiera puede exigirle que lo haga. La naturaleza y extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con la intención y la

⁵³ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 15(b)

capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional. En su caso, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.
- La indagación ante la dirección sobre los motivos para llevar a cabo una actuación concreta.
- La revisión de los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- La evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo una actuación concreta dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos y las restricciones normativas o contractuales que podrían afectar a la viabilidad de las actuaciones de la dirección.
- Consideración de si la dirección ha cumplido, en su caso, con los requerimientos de documentación del marco de información financiera aplicable.

Sin embargo, algunos marcos de información financiera pueden no permitir que se tengan en cuenta las intenciones o planes de la dirección al realizar una estimación contable. Con frecuencia, este es el caso de las estimaciones contables del valor razonable, ya que el objetivo de su medición requiere que las hipótesis significativas reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

Datos (Ref: Apartado 25(a))

A106. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de los datos seleccionados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior puede incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de los datos;
- si los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en las fuentes o elementos de datos seleccionados o en los datos seleccionados con respecto a periodos anteriores se fundamenta en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, no es probable que sea razonable ni que cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable tienen como resultado estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden dar lugar a incorrecciones en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

Relevancia y fiabilidad de los datos (Ref: Apartado 25(c))

A107. Cuando se utiliza información producida por la entidad, la NIA 500 requiere que el auditor evalúe si la información es suficientemente fiable para sus propósitos, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y la evaluación de si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor⁵⁴.

Términos legales o contractuales complejos (Ref: Apartado 25(d))

A108. Los procedimientos que puede considerar el auditor cuando la estimación contable se basa en términos legales o contractuales complejos incluyen:

- considerar si son necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para comprender o interpretar el contrato;
- indagar ante los asesores jurídicos sobre los términos legales o contractuales e
- inspeccionar los contratos para:
 - evaluar la finalidad empresarial subyacente de la transacción o acuerdo y
 - considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la dirección.

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

Medidas de la dirección para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(a))

A109. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a si la dirección ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación pueden incluir si la dirección:

⁵⁴ NIA 500, apartado 9

- (a) ha entendido la incertidumbre en la estimación mediante la identificación de las fuentes y la valoración del grado de variabilidad inherente en los resultados de la medición y el consiguiente rango de resultados de medición razonablemente posibles;
- (b) ha identificado el grado en que, en el proceso de medición, la complejidad o la subjetividad afectan al riesgo de incorrección material y ha tratado el potencial de incorrección mediante la aplicación de:
 - (i) las cualificaciones y los conocimientos adecuados en la realización de estimaciones contables y
 - (ii) el juicio profesional, incluido mediante la identificación y el tratamiento de la susceptibilidad de sesgo de la dirección, y
- (c) ha tratado la incertidumbre en la estimación mediante la adecuada selección de una estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar que describa la incertidumbre en la estimación.

La selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(b))

A110. Las cuestiones que pueden ser relevantes con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y al desarrollo de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación incluyen si:

- Los métodos y datos utilizados se seleccionaron adecuadamente, incluidos los casos en los que se disponía de métodos y fuentes de datos alternativos para la realización de la estimación contable.
- Los atributos de valoración utilizados fueron adecuados y completos.
- Las hipótesis se seleccionaron de un rango de importes razonablemente posibles y se sustentaron con datos adecuados relevantes y fiables.
- Los datos utilizados eran adecuados, relevantes y fiables y se mantuvo su integridad.
- Los cálculos se aplicaron de conformidad con el método y eran matemáticamente correctos.
- La estimación puntual de la dirección se seleccionó adecuadamente entre los resultados de medición razonablemente posibles.
- La información relacionada revelada describe adecuadamente el importe como una estimación y explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles.

A111. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de la estimación puntual de la dirección pueden incluir:

- Cuando el marco de información financiera aplicable establece la estimación puntual que se debe utilizar después de considerar los desenlaces e hipótesis alternativos, o impone un método de medición concreto, si la dirección ha seguido los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el modo de seleccionar un importe entre los resultados de medición razonablemente posibles, si la dirección ha aplicado su juicio teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A112. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la información relacionada revelada por la dirección sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de información financiera que puede requerir que se revele información:

- Que describa el importe como una estimación y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso de realización, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles. El marco también puede requerir que se revele información adicional para cumplir un objetivo de revelación⁵⁵.
- Sobre políticas contables significativas relativas a las estimaciones contables. Dependiendo de las circunstancias, las políticas contables relevantes pueden incluir cuestiones como los principios concretos, bases, convenciones, reglas y prácticas aplicados en la preparación y presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- Sobre los juicios significativos o críticos (por ejemplo, los que han tenido el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros) así como hipótesis prospectivas significativas y otras fuentes de incertidumbre en la estimación.

En determinadas circunstancias, puede ser necesario que se revele información adicional a la requerida específicamente por el marco de información financiera para lograr presentar la imagen fiel, o en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no induzcan a error.

⁵⁵ NIIF 13, *Valoración del valor razonable*, apartado 92

A113. Cuanto mayor sea la incertidumbre en la estimación a la que está sujeta una estimación contable, mayor será la probabilidad de que los riesgos de incorrección material se valoren como más altos y, en consecuencia, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría para determinar, de conformidad con el apartado 35, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

A114. Si la consideración por el auditor de la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable y la información relacionada revelada es una cuestión que requirió atención significativa del auditor, puede tratarse de una cuestión clave de la auditoría⁵⁶.

Cuando la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 27)

A115. Cuando el auditor determina que la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación, los procedimientos adicionales que puede solicitar a la dirección que aplique para entender la incertidumbre en la estimación pueden incluir, por ejemplo, la consideración de hipótesis alternativas o la realización de un análisis de sensibilidad.

A116. Al considerar si es factible desarrollar una estimación puntual o un rango, entre las cuestiones que quizás deba tener en cuenta el auditor está la de si puede hacerlo sin poner en peligro los requerimientos de independencia. Esto puede incluir requerimientos de ética aplicables que tratan de las prohibiciones de asumir responsabilidades de la dirección.

A117. Si, después de examinar la respuesta de la dirección, el auditor considera que no es factible realizar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que evalúe las implicaciones para la auditoría o para la opinión sobre los estados financieros de conformidad con el apartado 34.

Realización de una estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartados 28-29)

A118. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango del auditor para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que es poco probable que el proceso de la dirección en el periodo actual vaya a ser eficaz.
- Los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la realización de estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados.
- No se han tenido en cuenta adecuadamente los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría, cuando es adecuado que lo haga la dirección y esos hechos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la dirección.
- Existen fuentes alternativas de hipótesis o fuentes alternativas de datos relevantes que se pueden utilizar para realizar una estimación puntual del auditor o establecer un rango.
- La dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación (véase el apartado 27).

A119. La decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango se puede ver influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los desenlaces e hipótesis alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad, o el desenlace más probable).

A120. La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual o un rango puede depender de la naturaleza de la estimación y del juicio del auditor dadas las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación puede ser tal que se espera que haya menos variabilidad en los desenlaces razonablemente posibles. En esas circunstancias, realizar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando se puede realizar con un mayor grado de precisión.

A121. El auditor puede desarrollar una estimación puntual o establecer un rango de diversas formas, por ejemplo:

- Empleando un modelo diferente al que utilizó la dirección, por ejemplo, uno que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o un modelo propiedad del auditor o desarrollado por él.
- Empleando el modelo de la dirección, pero desarrollando hipótesis o fuentes de datos alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando el método propio del auditor, pero desarrollando hipótesis alternativas a las que utilizó la dirección.

⁵⁶ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar un modelo o para proporcionar hipótesis relevantes.
 - Considerando otras condiciones, transacciones o hechos comparables o, cuando sea relevante, mercados de activos o pasivos comparables.
- A122. El auditor también puede realizar una estimación puntual o establecer un rango sólo para una parte de la estimación contable (por ejemplo, para una determinada hipótesis o cuando sólo cierta parte de la estimación contable está originando el riesgo de incorrección material).
- A123. Cuando el auditor emplee sus propios métodos, hipótesis o datos para realizar una estimación puntual o establecer un rango, puede obtener evidencia acerca de la adecuación de los métodos, hipótesis y datos de la dirección. Por ejemplo, si el auditor emplea sus propias hipótesis para establecer un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección, puede también hacerse una idea sobre si los juicios de la dirección en la selección de las hipótesis significativas utilizadas en la realización de la estimación contable dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.
- A124. El requerimiento del apartado 29(a) de que el auditor determine que el rango sólo incluye cantidades que están sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para sustentar individualmente cada posible desenlace incluido en el rango. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos situados en los dos extremos del rango son adecuados dadas las circunstancias, sustentando así que los importes situados entre ambos puntos también son razonables.
- A125. El tamaño del rango del auditor puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto, en particular cuando la materialidad se basa en los resultados operativos (por ejemplo, el resultado antes de impuestos) y esta medida es relativamente pequeña en relación con los activos u otras partidas del balance. Es más probable que se origine esta situación en circunstancias en las que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es un múltiplo de la materialidad, lo que es más común para algunos tipos de estimaciones contables o en determinados sectores, tales como los seguros o la banca, donde es más típico un alto grado de incertidumbre en la estimación y pueden existir requerimientos específicos al respecto en el marco de información financiera aplicable. En base a los procedimientos aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida de conformidad con los requerimientos de esta NIA, es posible que el auditor concluya que un rango que sea un múltiplo de la materialidad es, a su juicio, adecuado dadas las circunstancias. Cuando este sea el caso, aumenta la importancia de la evaluación por el auditor de la razonabilidad de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación, en especial la evaluación de si dicha información revelada transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de posibles desenlaces. Los apartados A139–A144 incluyen consideraciones adicionales que pueden ser relevantes en esas circunstancias.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría (Ref: Apartado 30)

A126. La información que se va a utilizar como evidencia de auditoría, relativa a los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, puede haber sido generada por la entidad, preparada utilizando el trabajo de un experto de la dirección o proporcionada por una fuente de información externa.

Fuentes de información externas

- A127. Como se expone en la NIA 500⁵⁷, la fiabilidad de la información de una fuente externa se ve afectada por su procedencia, su naturaleza y las circunstancias en las que se obtiene. En consecuencia, la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para considerar la fiabilidad de la información utilizada en la realización de una estimación contable puede variar dependiendo de la naturaleza de esos factores. Por ejemplo:
- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de una única fuente externa especializada en esa información, el auditor puede buscar un precio en una fuente alternativa independiente con la que comparar.
 - Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de múltiples fuentes de información externas independientes y parece existir consenso entre las fuentes, es posible que el auditor necesite obtener menos evidencia sobre la fiabilidad de los datos de una determinada fuente.
 - Cuando la información obtenida de múltiples fuentes de información indique opiniones divergentes en el mercado, el auditor puede intentar conocer los motivos de la diversidad de opiniones. La diversidad puede ser el resultado de la utilización de diferentes métodos, hipótesis o datos. Por ejemplo, una fuente puede estar utilizando precios actuales y otra fuente, precios futuros. Cuando la diversidad esté relacionada con incertidumbre en la estimación, el apartado 26(b) requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación es razonable. En esos casos, el juicio profesional también es importante al considerar la información sobre los

⁵⁷ NIA 500, apartado A35

métodos, hipótesis o datos aplicados.

- Cuando la información obtenida de una fuente de información externa ha sido desarrollada por dicha fuente utilizando su propio modelo o modelos. El apartado A43 de la NIA 500 proporciona orientaciones aplicables.

A128. En el caso de estimaciones contables del valor razonable, las consideraciones adicionales acerca de la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de fuentes de información externas pueden incluir:

- (a) si los valores razonables se basan en intercambios del mismo instrumento o en cotizaciones en mercados activos;
- (b) cuando los valores razonables se basan en transacciones de activos o pasivos comparables, el modo en que esas transacciones se identifican y consideran comparables;
- (c) cuando no hay transacciones para el activo o pasivo o no existen activos o pasivos comparables, el modo en que se desarrolló la información, así como si los datos desarrollados y utilizados representan las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio del activo o pasivo, en su caso; y
- (d) cuando la medición del valor razonable se basa en la cotización de un corredor, si dicha cotización:
 - (i) proviene de un creador de mercado que realiza transacciones con el mismo tipo de instrumento financiero;
 - (ii) es vinculante o no, atribuyéndose mayor peso a las cotizaciones basadas en ofertas vinculantes y
 - (iii) refleja las condiciones de mercado a la fecha de los estados financieros, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable.

A129. Cuando se utiliza información de una fuente de información externa como evidencia de auditoría, una consideración relevante para el auditor puede ser si se puede obtener información, o si la información es suficientemente detallada, para comprender los métodos, hipótesis y otros datos empleados por la fuente de información externa. Esto puede estar limitado en algunos aspectos y afectar en consecuencia a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que ha de aplicar. Por ejemplo, los servicios de tasación a menudo proporcionan información sobre sus métodos e hipótesis por clases de activos, pero no por valores individuales. Los corredores a menudo proporcionan solo información limitada sobre sus datos e hipótesis cuando proporcionan cotizaciones propias indicativas para valores individuales. El apartado A44 de la NIA 500 contiene orientaciones con respecto a las restricciones impuestas por la fuente de información externa cuando proporciona información que sirve de soporte.

Experto de la dirección

A130. Las hipótesis relativas a las estimaciones contables formuladas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza en la realización de una estimación contable. En consecuencia, el auditor aplica los requerimientos aplicables de esta NIA a esas hipótesis.

A131. Si el trabajo de un experto de la dirección implica el empleo de métodos o fuentes de datos en relación con estimaciones contables o desarrollar o proporcionar hallazgos o conclusiones relativos a una estimación puntual o la correspondiente información revelada para su inclusión en los estados financieros, los requerimientos de los apartados 21–29 de esta NIA pueden facilitar al auditor la aplicación del apartado 8(c) de la NIA 500.

Organizaciones de servicios

A132. La NIA 402⁵⁸ trata de la obtención de conocimiento por el auditor de los servicios prestados por una organización de servicios incluido el control interno, así como las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material. Cuando la entidad emplea los servicios de una organización de servicios para realizar estimaciones contables, los requerimientos y orientaciones de la NIA 402 pueden, por lo tanto, facilitar al auditor la aplicación de los requerimientos de esta NIA.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref: Apartado 32)

A133. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en una cuenta y puede que sólo sea identificado por el auditor cuando se consideran de forma conjunta grupos de estimaciones contables, todas las estimaciones contables en su conjunto o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Por ejemplo, si las estimaciones contables incluidas en los estados financieros se consideran razonables individualmente, pero las estimaciones puntuales de la dirección, de manera persistente, tienden hacia uno de los extremos del rango de desenlaces razonables del auditor que proporcionan un resultado más favorable para la dirección en los informes financieros, esas circunstancias pueden indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección.

A134. Como ejemplos de indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables cabe citar:

⁵⁸ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

- Los cambios en una estimación contable o en el método para realizarla cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio en las circunstancias.
- La selección o el desarrollo de hipótesis significativas o de datos que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
- La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un modelo optimista o pesimista.

Cuando se identifican esos indicadores, puede existir un riesgo de incorrección material a nivel de afirmación o de los estados financieros. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección no constituyen en sí mismos incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, en algunos casos, la evidencia de auditoría puede señalar una incorrección más que simplemente un indicador de sesgo de la dirección.

A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas. El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)⁵⁹.

A136. Adicionalmente, en aplicación de la NIA 240, se requiere que el auditor evalúe si los juicios y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros indican un posible sesgo que puede representar una incorrección material debida a fraude⁶⁰. La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la incorrección intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravalorar o sobrevalorar estimaciones contables de manera intencionada. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, que también pueden ser un factor de riesgo por fraude, pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas.

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

A137. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados⁶¹. En relación con las estimaciones contables, puede llegar a conocimiento del auditor información a través de la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, el auditor puede haber identificado que el único motivo para una valoración de riesgo de incorrección material es la subjetividad que implica la realización de la estimación. Sin embargo, al aplicar procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede descubrir que la estimación contable es más compleja que lo inicialmente previsto, lo que puede cuestionar la valoración del riesgo de incorrección material (por ejemplo, el riesgo inherente puede tener que ser reevaluado y situado en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente debido al efecto de la complejidad) y, por lo tanto, puede ser necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría posteriores adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁶².

A138. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se puede centrar especialmente en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. En el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que ese tratamiento es adecuado, algunos marcos de información contable pueden exigir revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren.

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones (Ref: Apartados 9, 35)

A139. Al determinar, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada son razonables o si contienen alguna incorrección:

- Cuando la evidencia de auditoría sustenta un rango, la amplitud del mismo puede ser grande y, en algunas circunstancias, puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto (véase también el apartado A125). Aunque un rango amplio puede ser adecuado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los importes incluidos en el rango.
- La evidencia puede avalar una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la dirección. En esas

⁵⁹ NIA 700 (Revisada), apartado 11

⁶⁰ NIA 240, apartado 33(b)

⁶¹ NIA 330, apartado A62

⁶² Véase también la NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

circunstancias, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección.

- La evidencia de auditoría puede avalar un rango que no incluye la estimación puntual de la dirección. En estas circunstancias, la incorrección es igual a la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A140. Los apartados A110–A114 proporcionan orientaciones para facilitar al auditor la evaluación de la selección de una estimación puntual por la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

A141. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable o desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación de conformidad con los apartados 26(b) y 29(b) y otra información revelada de conformidad con el apartado 31. El auditor entonces considera la evidencia de auditoría obtenida sobre la información revelada como parte de la evaluación global, de conformidad con el apartado 35, sobre si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección.

A142. La NIA 450 también proporciona orientaciones sobre información cualitativa a revelar⁶³ y cuándo las incorrecciones en la información a revelar podrían ser indicativas de fraude⁶⁴.

A143. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel⁶⁵ incluye la consideración de la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros y si los estados financieros, incluidas las notas explicativas relacionadas, representan las transacciones y hechos de modo que logran la presentación fiel. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más alto, el auditor puede determinar que se requiere revelar más información para lograr la presentación fiel. Si la dirección no revela esa información adicional, es posible que el auditor concluya que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A144. La NIA 705 (Revisada)⁶⁶ proporciona orientación sobre las implicaciones para la opinión del auditor del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados financieros es inadecuada o induce a error, por ejemplo, con respecto a la incertidumbre en la estimación.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 37)

A145. Las manifestaciones escritas sobre estimaciones contables concretas pueden incluir manifestaciones:

- De que los juicios significativos aplicados en la realización de las estimaciones contables han tenido en cuenta toda la información de la que tiene conocimiento la dirección.
- Sobre la congruencia y adecuación de la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados por la dirección para realizar la estimación contable.
- De que las hipótesis reflejan adecuadamente la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo actuaciones concretas en nombre de la entidad, cuando sean relevantes para las estimaciones contables y la información revelada.
- De que la información revelada relacionada con estimaciones contables, incluida la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación, es completa y adecuada de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- De que se han aplicado los conocimientos o la experiencia adecuados en la realización de las estimaciones contables.
- De que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información relacionada revelada incluidas en los estados financieros.
- Cuando las estimaciones contables no se reconocen o revelan en los estados financieros, que la decisión de la dirección respecto a que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de información financiera aplicable es adecuada.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes (Ref: Apartado 38)

A146. Al aplicar la NIA 260 (Revisada), se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus puntos de vista acerca de aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las

⁶³ NIA 450, apartado A17

⁶⁴ NIA 450, apartado A22

⁶⁵ NIA 700 (Revisada), apartado 14

⁶⁶ NIA 705 (Revisada), apartados 22 -23

estimaciones contables y la correspondiente información a revelar⁶⁷. El Anexo 2 incluye cuestiones específicas relativas a las estimaciones contables que el auditor puede considerar comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.

A147. La NIA 265 requiere que el auditor comunique por escrito a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas del control interno detectadas durante la auditoría⁶⁸. Esas deficiencias significativas pueden incluir las que están relacionadas con los controles sobre:

- (a) la selección y aplicación de políticas contables significativas, así como la selección y aplicación de métodos, hipótesis y datos;
- (b) la gestión del riesgo y los sistemas relacionados con esta;
- (c) la integridad de los datos, incluido cuando los datos se obtienen de una fuente externa, y
- (d) el empleo, desarrollo y validación de modelos, incluidos los modelos obtenidos de un proveedor externo, y cualquier ajuste que se pudiera necesitar.

A148. Además de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, es posible que al auditor se le autorice u obligue a comunicarse directamente con autoridades reguladoras o supervisores prudenciales. Esa comunicación puede ser útil a lo largo de la auditoría o en determinados momentos, como al planificar la auditoría o cuando se finaliza el informe de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de instituciones financieras intentan colaborar con los auditores para compartir información acerca del funcionamiento y aplicación de los controles sobre actividades relativas a instrumentos financieros, dificultades al valorar instrumentos financieros en mercados inactivos, pérdidas esperadas por insolvencias y reservas en entidades de seguros, mientras que otros reguladores pueden buscar conocimiento del punto de vista del auditor sobre aspectos significativos de las operaciones de la entidad, así como de las estimaciones de costes de la entidad. La comunicación puede ser útil para el auditor al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Documentación (Ref: Apartado 39)

A149. La NIA 315 (Revisada 2019)⁶⁹ y la NIA 330⁷⁰ proporcionan requerimientos y orientaciones sobre la documentación por el auditor de su conocimiento de la entidad, sus valoraciones de riesgos y sus respuestas a los riesgos valorados. Estas orientaciones se basan en los requerimientos y orientaciones de la NIA 230.⁷¹ En el contexto de la auditoría de estimaciones contables, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría sobre elementos clave de su conocimiento de la entidad y su entorno en relación con las estimaciones contables. Además, es posible que los juicios del auditor sobre los riesgos valorados de incorrección material en relación con las estimaciones contables y las respuestas del auditor se sustenten más extensamente con documentación de comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección.

A150. Al documentar la conexión de los procedimientos posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330, la presente NIA requiere que el auditor tenga en cuenta los motivos de la valoración atribuida a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Dichos motivos pueden estar relacionados con uno o varios factores de riesgo inherente o con la valoración por el auditor del riesgo de control. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente el modo en que se tuvo en cuenta cada uno de los factores de riesgo inherente al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en relación con cada una de las estimaciones contables.

A151. El auditor también puede considerar documentar:

- Cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios de la dirección se han aplicado de manera congruente y, en su caso, que el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable.
- Cuando la selección y aplicación de métodos, hipótesis significativas o datos se ven afectados por un mayor grado de complejidad, los juicios del auditor al determinar si se requieren cualificaciones y conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración de riesgos, para diseñar y aplicar procedimientos que hagan frente a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. En estas circunstancias, la documentación también puede incluir el modo en que se aplicaron las cualificaciones y conocimientos especializados requeridos.

A152. El apartado A7 de la NIA 230 señala que, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría

⁶⁷ NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

⁶⁸ NIA 265, apartado 9

⁶⁹ NIA 315 (Revisada), apartados 38 y A237–A241

⁷⁰ NIA 330, apartados 28 y A65

⁷¹ NIA 230, apartado 8(c)

comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

- el apartado 13(d), relativo al modo en que el auditor ha aplicado su conocimiento para desarrollar su propia expectativa de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que espera que estén incluidas en los estados financieros de la entidad y el modo en que esa expectativa se compara con los estados financieros de la entidad preparados por la dirección;
- el apartado 18, que requiere que se diseñen y apliquen procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente y adecuada de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria;
- los apartados 23(b), 24(b), 25(b) y 32 que tratan de los indicadores de un posible sesgo de la dirección y
- el apartado 34, que trata de la consideración por el auditor de toda la evidencia de auditoría relevante, tanto corroborativa como contradictoria.

Factores de riesgo inherente

Introducción

1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y en la correspondiente información a revelar, esta NIA requiere que el auditor tenga en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, y el grado en que la selección y la aplicación de los métodos, hipótesis o datos utilizados en la realización de la estimación contable, y la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros, se ven afectadas por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente.
2. El riesgo inherente relacionado con una estimación contable es la susceptibilidad de una afirmación sobre la estimación contable a una incorrección material, antes de considerar los controles. El riesgo inherente es el resultado de factores de riesgo inherente, que originan dificultades para la adecuada realización de la estimación contable. Este Anexo explica con más detalle la naturaleza de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, de subjetividad y de complejidad y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

Base de medición

3. La base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros dan lugar a los atributos de valoración. Cuando no se puede observar directamente el coste o el precio del elemento, se debe realizar una estimación contable aplicando un método adecuado y utilizando datos e hipótesis adecuados. El marco de información financiera aplicable puede especificar ese método, o puede ser seleccionado por la dirección, con el fin de reflejar el conocimiento disponible sobre el modo en que se espera que los atributos de valoración influyan en el coste o en el precio del elemento sobre la base de medición.

Incertidumbre en la estimación

4. La susceptibilidad a una falta de precisión en la medición a menudo se denomina incertidumbre en la estimación en los marcos contables. Incertidumbre en la estimación se define en esta NIA como susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el importe de un elemento de los estados financieros que se reconoce o se revela en los mismos no se puede medir con precisión mediante la observación directa del coste o del precio. Cuando la observación directa no es posible, la siguiente estrategia alternativa de medición más precisa es la aplicación de un método que refleja el conocimiento disponible sobre el coste o el precio del elemento sobre la base de medición aplicable, utilizando datos observables sobre los atributos de valoración relevantes.
5. Sin embargo, la existencia de restricciones en la disponibilidad de ese conocimiento o datos puede limitar la posibilidad de verificar dichos datos al proceso de medición y, en consecuencia, puede limitar la precisión de los resultados de medición. Además, la mayoría de los marcos contables reconocen que existen restricciones prácticas sobre la información que se debería tener en cuenta, como por ejemplo cuando el coste de obtenerla superaría los beneficios. La falta de precisión en la medición originada por esas restricciones es inherente porque el proceso de medición no la puede eliminar. En consecuencia, esas restricciones son fuentes de incertidumbre en la estimación. Otras fuentes de incertidumbre en la estimación que pueden surgir en el proceso de medición, por lo menos en principio, se pueden eliminar si el método se aplica adecuadamente y, en consecuencia, son fuentes de posibles incorrecciones más que de incertidumbre en la estimación.
6. Cuando la incertidumbre en la estimación está relacionada con flujos futuros de entrada o salida de beneficios económicos que resultarán finalmente del activo o pasivo subyacente, el desenlace de esos flujos sólo se podrá observar después de la fecha de los estados financieros. Según la naturaleza de la base de medición aplicable y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros, este desenlace se podrá observar directamente antes de que se finalicen los estados financieros o sólo en una fecha posterior. Para algunas estimaciones contables, es posible que no haya nunca un desenlace observable.
7. Algunos desenlaces inciertos pueden ser relativamente fáciles de predecir con un elevado grado de precisión para un elemento individual. Por ejemplo, la vida útil de una máquina productiva puede ser fácilmente predecible si hay suficiente información técnica disponible sobre su vida útil media. Cuando no es posible predecir un desenlace futuro, como, por ejemplo, la esperanza de vida de una persona en base a hipótesis actuariales, con una precisión razonable, aún puede ser posible predecir ese desenlace con mayor precisión para un grupo de personas. Las bases de medición pueden, en algunos casos, señalar el nivel de una cartera como unidad de cuenta relevante para fines de medición, lo que puede reducir la incertidumbre en la estimación.

Complejidad

8. La complejidad (es decir, la complejidad inherente al proceso de realización de una estimación contable, antes de considerar los

controles) da lugar a riesgo inherente. Puede surgir complejidad inherente cuando:

- Existen muchos atributos de valoración con muchas interrelaciones no lineales.
- La determinación de los valores adecuados de uno o más atributos de valoración requiere múltiples conjuntos de datos.
- Se requieren más hipótesis en la realización de la estimación contable, o cuando las hipótesis requeridas están interrelacionadas.
- Los datos utilizados son inherentemente difíciles de identificar, capturar o comprender o son de difícil acceso.

9. La complejidad puede estar relacionada con la complejidad del método y del proceso o modelo de cómputo utilizado para su aplicación. Por ejemplo, la complejidad en el modelo puede reflejar la necesidad de aplicar conceptos o técnicas de valoración basados en probabilidades, fórmulas de fijación de precios de opciones o técnicas de simulación para predecir desenlaces futuros inciertos o comportamientos hipotéticos. Del mismo modo, el proceso de cómputo puede requerir datos de múltiples fuentes o múltiples conjuntos de datos para fundamentar la formulación de una hipótesis o la aplicación de conceptos matemáticos o estadísticos sofisticados.

10. Cuanto mayor sea la complejidad, mayor será la probabilidad de que la dirección tenga que aplicar cualificaciones o conocimientos especializados en la realización de la estimación o contratar a un experto de la dirección en relación con:

- conceptos y técnicas de valoración que se podrían utilizar de acuerdo con la base de medición y objetivos u otros requerimientos del marco de información financiera y el modo de aplicar esos conceptos y técnicas;
- los atributos de valoración subyacentes que pueden ser relevantes teniendo en cuenta la naturaleza de la base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias de los elementos de los estados financieros para los que se realizan las estimaciones; o
- la identificación de fuentes de información adecuadas entre las fuentes internas (incluidas las fuentes fuera del mayor y de los auxiliares) y fuentes de información externas, determinando el modo de hacer frente a las posibles dificultades de obtener datos de esas fuentes o de mantener su integridad al aplicar el método, o de comprender la relevancia y la fiabilidad de los datos.

11. La complejidad en relación con los datos se puede originar, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:

- (a) Cuando los datos son difíciles de obtener o cuando están relacionados con transacciones que no son generalmente accesibles. Incluso cuando esos datos son accesibles, por ejemplo, a través de una fuente de información externa, puede resultar difícil considerar la relevancia y la fiabilidad de los datos, salvo si la fuente de información externa revela información adecuada sobre las fuentes subyacentes de los datos que utilizaron y sobre cualquier procesamiento de datos que se ha realizado.
- (b) Cuando los datos reflejan el punto de vista de una fuente de información externa sobre condiciones o hechos futuros, que pueden ser relevantes en el desarrollo del fundamento de una hipótesis, y sin transparencia sea difícil entender el fundamento y la información que se han tenido en cuenta para desarrollar esos puntos de vista.
- (c) Cuando determinados tipos de datos son inherentemente difíciles de entender porque requieren un conocimiento de conceptos de negocios o legales técnicamente complejos, como puede ser el caso para comprender adecuadamente los datos que incluyen los términos de acuerdos jurídicos sobre transacciones que involucran instrumentos financieros complejos o productos de seguro.

Subjetividad

12. La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de realización de una estimación contable antes de considerar los controles) refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos que están razonablemente disponibles acerca de los atributos de valoración. Cuando existen esas limitaciones, es posible que el marco de información financiera aplicable reduzca el grado de subjetividad requiriendo que se utilice una determinada base para realizar ciertos juicios. Esos requerimientos pueden, por ejemplo, establecer objetivos explícitos o implícitos en relación con la medición, información a revelar, la unidad de cuenta o la aplicación de una restricción de coste. El marco de información financiera aplicable también puede resaltar la importancia de esos juicios imponiendo que se revele información sobre los mismos.

13. Por lo general, se requiere el juicio de la dirección para la determinación de algunas o de todas las siguientes cuestiones, en las que a menudo está presente la subjetividad:

- en la medida en que no se especifiquen en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación, teniendo en cuenta el conocimiento disponible;
- en la medida en que los atributos de valoración sean observables cuando existen varias fuentes de datos posibles, la fuente

adecuada que se ha de utilizar;

- en la medida en que los atributos de valoración no sean observables, las hipótesis o rangos de hipótesis que resultan adecuados, teniendo en cuenta los mejores datos disponibles, incluidos, por ejemplo, los puntos de vista del mercado;
 - el rango de desenlaces razonablemente posibles entre los que se ha de seleccionar la estimación puntual de la dirección, y la probabilidad relativa de que determinados puntos incluidos en el rango sean congruentes con los objetivos de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable; y
 - la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.
14. Formular hipótesis acerca de hechos o condiciones futuros implica el uso de juicio, cuya dificultad varía según el grado de incertidumbre de esos hechos o condiciones. La precisión con la cual es posible predecir hechos o condiciones futuros depende del grado en el cual esos hechos o condiciones se pueden determinar en base al conocimiento, incluido el conocimiento de las condiciones, hechos y desenlaces pasados. La falta de precisión también contribuye a la incertidumbre en la estimación, como se indica más arriba.
15. Con respecto a los desenlaces futuros, sólo habrá que formular hipótesis para los aspectos del desenlace que sean inciertos. Por ejemplo, al considerar la medición de un posible deterioro en una cuenta a cobrar por una venta de mercancías a la fecha del balance, el importe de la cuenta a cobrar se puede determinar de manera inequívoca y directamente observable en los correspondientes documentos de la transacción. Lo que puede resultar incierto es el importe, en su caso, de la pérdida por deterioro. En este caso, es posible que sólo se requieran hipótesis sobre la probabilidad de pérdida y el importe y fecha de dicha pérdida.
16. Sin embargo, en otros casos, es posible que sean inciertos los flujos de efectivo incorporados en los derechos relativos a un activo. En esos casos, es posible que se tengan que formular hipótesis tanto sobre los importes de los derechos subyacentes sobre flujos de efectivo como sobre las pérdidas posibles debidas a deterioro.
17. Es posible que la dirección necesite considerar información acerca de condiciones y hechos pasados, junto con tendencias actuales y expectativas sobre futuros desarrollos. Las condiciones y hechos pasados proporcionan información histórica que puede resaltar la existencia de modelos históricos repetitivos que se pueden extrapolar en la evaluación de desenlaces futuros. Esa información histórica también puede indicar modelos cambiantes de ese comportamiento a lo largo del tiempo (ciclos o tendencias). Esto puede sugerir que los modelos de comportamiento históricos subyacentes han variado de maneras, en cierta medida, previsibles que también se pueden extrapolar al evaluar desenlaces futuros. También pueden estar disponibles otros tipos de información que indican posibles cambios en modelos históricos de esos comportamientos o en ciclos o tendencias relacionados. Es posible que sean necesarios juicios difíciles sobre el valor predictivo de esa información.
18. La extensión y la naturaleza (incluido el grado de subjetividad) de los juicios aplicados en la realización de las estimaciones contables puede crear oportunidades para el sesgo de la dirección en la toma de decisiones sobre las actuaciones que, según la dirección, son adecuadas al realizar las estimaciones contables. Cuando también existe un alto grado de complejidad o un alto grado de incertidumbre en la estimación, o ambos, el riesgo de sesgo de la dirección o el fraude, así como la oportunidad de ellos también se pueden ver incrementados.

Relación entre la incertidumbre en la estimación y la subjetividad y la complejidad

19. La incertidumbre en la estimación origina una variación inherente en los posibles métodos, datos, fuentes e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de la estimación contable. Esto origina subjetividad y, en consecuencia, la necesidad de aplicar el juicio en la realización de la estimación contable. Dichos juicios se requieren para la selección de los métodos y fuentes de datos, la formulación de hipótesis y para seleccionar la estimación puntual de la dirección y la información a revelar relacionada para su inclusión en los estados financieros. Estos juicios se realizan de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del marco de información financiera aplicable. No obstante, debido a que existen restricciones a la disponibilidad y accesibilidad del conocimiento o de la información para sustentar esos juicios, son subjetivos por naturaleza.
20. La subjetividad en esos juicios crea la oportunidad para el sesgo de la dirección, intencionado o no, al formularlos. Numerosos marcos contables requieren que la información preparada para su inclusión en los estados financieros sea neutral (es decir, que no debería estar sesgada). Puesto que el sesgo, por lo menos en principio, se puede eliminar del proceso de estimación, las fuentes de posible sesgo en los juicios formulados para tratar la subjetividad son fuentes de posibles correcciones más que fuentes de incertidumbre en la estimación.
21. La variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de una estimación contable (véase el apartado 19) también da lugar a variación en los resultados de la medición posibles. El tamaño del rango de resultados de la medición razonablemente posibles es el resultado del grado de incertidumbre en la estimación y se denomina a menudo sensibilidad de la estimación contable. Además de determinar resultados de la medición, un proceso de

estimación también implica analizar el efecto de las variaciones inherentes en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis sobre el rango de resultados de la medición razonablemente posibles (denominado análisis de sensibilidad).

22. Desarrollar una presentación en los estados financieros para una estimación contable que, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, logre una imagen fiel (es decir, completa, neutra y libre de error) incluye aplicar los juicios adecuados al seleccionar una estimación puntual de la dirección adecuadamente elegida dentro del rango de resultados de la medición razonablemente posibles, así como la información revelada que describa adecuadamente la incertidumbre en la estimación. Esos juicios pueden de por sí implicar subjetividad, dependiendo de la naturaleza de los requerimientos del marco de información financiera aplicable que trata esas cuestiones. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se utilice una determinada base (como una media ponderada por la probabilidad o una mejor estimación) para seleccionar la estimación puntual de la dirección. Asimismo, puede requerir determinada información a revelar o que esta cumpla determinados objetivos de revelación o información a revelar adicional para lograr la imagen fiel en las circunstancias.
23. Aunque una estimación contable que está sujeta a un grado más elevado de incertidumbre en la estimación se pueda medir con menos precisión que una que esté sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más bajo, aún puede tener la suficiente relevancia para los usuarios de los estados financieros para que se reconozca en los estados financieros si, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, se puede alcanzar una imagen fiel del elemento. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable y no se pueda reconocer la estimación contable en los estados financieros. Incluso en esas circunstancias, pueden seguir existiendo requerimientos aplicables de revelar información, por ejemplo, de revelar la estimación puntual o el rango de desenlaces de medición posibles e información que describa la incertidumbre en la estimación y las restricciones para reconocer el elemento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable que son aplicables en esas circunstancias se pueden especificar en mayor o menor grado. En consecuencia, en esas circunstancias puede ser necesario formular juicios adicionales que impliquen subjetividad.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Las cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad con respecto a sus puntos de vista sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la información a revelar relacionada incluyen:

- (a) El modo en que la dirección identifica las transacciones, otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones contables y de información a revelar relacionada o a que se realicen cambios en las mismas.
- (b) Riesgos de incorrección material.
- (c) La materialidad relativa de las estimaciones contables para los estados financieros en su conjunto.
- (d) El conocimiento de la dirección (o su falta de conocimiento) con respecto a la naturaleza y extensión de las estimaciones contables y los riesgos asociados a ellas.
- (e) Si la dirección ha aplicado cualificaciones y conocimientos adecuados o ha contratado a expertos adecuados.
- (f) El punto de vista del auditor sobre la diferencia entre la estimación puntual o el rango del auditor y la estimación puntual de la dirección.
- (g) El punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables y la presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- (h) Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.
- (i) Si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables.
- (j) Cuando se ha producido un cambio con respecto al periodo anterior en los métodos utilizados para la realización de la estimación contable, el motivo, así como el desenlace de las estimaciones contables en periodos anteriores.
- (k) Si los métodos utilizados por la dirección para la realización de estimaciones, incluido cuando la dirección ha utilizado un modelo, son adecuados de acuerdo con los objetivos de medición, la naturaleza, condiciones y circunstancias, y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- (l) La naturaleza y las consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en estimaciones contables y el grado de subjetividad en el desarrollo de las hipótesis.
- (m) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad.
- (n) Cuando sea relevante para la adecuación de las hipótesis significativas o para la adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad para hacerlo.
- (o) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.
- (p) Si los datos y las hipótesis significativas utilizados por la dirección en la realización de las estimaciones contables son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- (q) La relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa.
- (r) Dificultades significativas encontradas en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a datos obtenidos de una fuente de información externa o a valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección.
- (s) Diferencias significativas en juicios entre el auditor y la dirección o un experto de la dirección con respecto a valoraciones.
- (t) Los posibles efectos en los estados financieros de la entidad de riesgos materiales y de la exposición a riesgos que se requiere que se revelen en los estados financieros, incluida la incertidumbre en la estimación asociada con estimaciones contables.
- (u) La razonabilidad de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la información.

- (v) Si las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550

PARTES VINCULADAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas	2
Responsabilidades del auditor	3–7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	11–17
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	18–19
Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	20–24
Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas	25
Manifestaciones escritas	26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	27
Documentación	28
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidades del auditor.....	A1–A3
Definición de parte vinculada	A4–A7
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A8–A28
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	A29–A30
Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	A31–A45
Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas	A46–A47
Manifestaciones escritas	A48–A49
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A50

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 550, *Partes vinculadas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)¹, la NIA 330² y la NIA 240³ en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas

2. Muchas de las transacciones con partes vinculadas se producen en el curso normal de los negocios. En tales circunstancias, puede que no impliquen un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros que transacciones similares con partes no vinculadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas. Por ejemplo:
 - Las partes vinculadas puede que operen a través de un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras, con el consiguiente aumento de la complejidad de las transacciones realizadas con ellas.
 - Los sistemas de información pueden resultar ineficaces para identificar o resumir las transacciones y saldos pendientes existentes entre una entidad y las partes vinculadas a ella.
 - Las transacciones con partes vinculadas puede que no se realicen en condiciones normales de mercado; por ejemplo, es posible que algunas transacciones con partes vinculadas se efectúen sin contraprestación.

Responsabilidades del auditor

3. Dado que las partes vinculadas no son independientes entre sí, muchos marcos de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de relaciones, transacciones y saldos con partes vinculadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca dichos requerimientos, el auditor tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debidos a una contabilización o revelación inadecuadas por parte de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco, de las relaciones, transacciones o saldos con las partes vinculadas.
4. Aun en el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos mínimos, o no establezca ningún requerimiento, con respecto a las partes vinculadas, el auditor necesita obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder concluir si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones: (Ref: Apartado A1)
 - (a) logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o (Ref: Apartado A2)
 - (b) no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento). (Ref: Apartado A3)
5. Asimismo, el conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas es relevante para la evaluación por el auditor de la posible existencia de uno o más factores de riesgo de fraude en aplicación de la NIA 240⁴, porque el fraude puede cometerse más fácilmente a través de las partes vinculadas.
6. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, incluso aunque la auditoría haya sido adecuadamente planificada y ejecutada de conformidad con las NIA⁵. En lo que se refiere a las partes vinculadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones tales como las siguientes:
 - La dirección puede que no conozca la existencia de todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas, especialmente si el marco de información financiera aplicable no establece requerimientos con respecto a las partes vinculadas.
 - Las relaciones con partes vinculadas pueden ofrecer más oportunidades de colusión, ocultamiento o manipulación por

¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

² NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

³ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

⁴ NIA 240, apartado 25

⁵ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A56–A57

parte de la dirección.

7. Por consiguiente, en este contexto, ante la posibilidad de que existan relaciones y transacciones con partes vinculadas no reveladas, es especialmente importante la planificación y la ejecución de la auditoría con el escepticismo profesional requerido por la NIA 200⁶. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y el diseño de procedimientos de auditoría que den respuesta a los riesgos valorados.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
- (a) con independencia de que el marco de información financiera aplicable establezca o no requerimientos sobre las partes vinculadas, la obtención de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:
 - (i) reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y
 - (ii) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:
 - a. logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o
 - b. no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento); y
 - (b) asimismo, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

Definiciones

10. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Transacción realizada en condiciones de independencia mutua – Una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.
 - (b) Parte vinculada – Una parte que es: (Ref: Apartados A4–A7)
 - (i) una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o
 - (ii) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
 - a. una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
 - b. otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
 - c. otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:
 - i. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
 - ii. propietarios que sean familiares próximos; o
 - iii. personal clave de la dirección compartido.

No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes vinculadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

⁶ NIA 200, apartado 15

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

11. Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas que la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría⁷, el auditor ejecutará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (Ref: Apartado A8)

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

12. Con ocasión de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida por la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240⁸ se considerará de manera específica la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material debida a fraude o error que pudiera derivarse de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. (Ref: Apartados A9–A10)
13. El auditor indagará ante la dirección sobre las siguientes cuestiones:
- (a) la identidad de las partes vinculadas a la entidad, así como los cambios con respecto al periodo anterior; (Ref: Apartados A11–A14)
 - (b) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes vinculadas; y
 - (c) si la entidad ha realizado transacciones con dichas partes vinculadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones.
14. El auditor indagará ante la dirección y otras personas de la entidad, y aplicará otros procedimientos de valoración del riesgo que considere adecuados, con el fin de obtener conocimiento de los controles que, en su caso, la dirección haya establecido para: (Ref: Apartados A15–A20)
- (a) identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes vinculadas, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - (b) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes vinculadas, y (Ref: Apartado A21)
 - (c) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

15. Durante la realización de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor. (Ref: Apartados A22–A23)
- En concreto, al objeto de detectar indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, éste inspeccionará lo siguiente:
- (a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;
 - (b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - (c) otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.
16. En el caso de que, al aplicar los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15, o mediante otros procedimientos de auditoría, el auditor identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre: (Ref: Apartados A24–A25)
- (a) la naturaleza de dichas transacciones; y (Ref: Apartado A26)
 - (b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas. (Ref: Apartado A27)

Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas

17. El auditor compartirá con los restantes miembros del equipo del encargo la información relevante obtenida sobre las partes vinculadas a la entidad. (Ref: Apartado A28)

⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13; NIA 240, apartado 17

⁸ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 17; NIA 240, apartado 16

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

18. En cumplimiento del requerimiento de la NIA 315 (Revisada 2019) relativo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo⁹. Para ello, el auditor considerará las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos.
19. En el caso de que, al llevar a cabo los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes vinculadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte vinculada con influencia dominante), considerará dicha información a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240. (Ref: Apartados A6, A29–A30)

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

20. Dentro del requerimiento de la NIA 330 de que el auditor responda a los riesgos valorados¹⁰, el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Estos procedimientos de auditoría incluirán los requeridos por los apartados 21-24. (Ref: Apartados A31–A34)

Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente

21. En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor determinará si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.
22. Si identifica partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor:
 - (a) comunicará de inmediato la información relevante a los restantes miembros del equipo del encargo; (Ref: Apartado A35)
 - (b) en caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas:
 - (i) pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor; e
 - (ii) indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes vinculadas;
 - (c) aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados con relación a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas; (Ref: Apartado A36)
 - (d) reconsiderará el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y
 - (e) si la falta de revelación de información por parte de la dirección pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de incorrección material debida a fraude), evaluará las implicaciones para la auditoría. (Ref: Apartado A37)

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad

23. En relación con las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, el auditor:
 - (a) inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:
 - (i) el fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos¹¹; (Ref: Apartados A38–A39)
 - (ii) las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la dirección; y
 - (iii) las transacciones se han contabilizado adecuadamente y se han revelado de conformidad con el marco de

⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 32

¹⁰ NIA 330, apartados 5-6

¹¹ NIA 240, apartado 33(c)

información financiera aplicable; y

- (b) obtendrá evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas. (Ref: Apartados A40–A41)

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua

- 24. En el caso de que la dirección haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte vinculada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación. (Ref: Apartados A42–A45)

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas

- 25. Para la formación de una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700 (Revisada)¹², el auditor evaluará: (Ref: Apartado A46)
 - (a) si las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartado A47)
 - (b) si los efectos de las relaciones y transacciones con partes vinculadas:
 - (i) impiden que los estados financieros logren la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o
 - (ii) son la causa de que los estados financieros induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento).

Manifestaciones escritas

- 26. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, el auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, de que: (Ref: Apartados A48–A49)
 - (a) han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento; y
 - (b) han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

- 27. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección¹³, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría con relación a las partes vinculadas a la entidad. (Ref: Apartado A50)

Documentación

- 28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría los nombres de las partes vinculadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes vinculadas¹⁴.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidades del auditor

Marcos de información financiera que establecen requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas (Ref: Apartado 4)

- A1. Un marco de información financiera aplicable que establece unos requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas es aquel que define el significado de parte vinculada pero confiere a dicha definición un alcance sustancialmente más restringido que el de la definición indicada en el apartado 10(b)(ii) de esta NIA, de forma que el requerimiento establecido por el marco de revelar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas sería aplicable a un número sustancialmente menor de relaciones y transacciones con partes vinculadas.

¹² NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-15

¹³ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

¹⁴ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

Marcos de imagen fiel (Ref: Apartado 4(a))

- A2. En el contexto de un marco de imagen fiel¹⁵, las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden hacer que los estados financieros no logren la presentación fiel cuando, por ejemplo, la realidad económica de dichas relaciones y transacciones no quede adecuadamente reflejada en los estados financieros. Puede que no se logre la presentación fiel, por ejemplo, cuando la venta de un terreno o inmueble por la entidad a un accionista que ostenta el control a un precio superior o inferior al de su valor razonable de mercado se haya contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad, cuando en realidad puede tratarse de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.

Marcos de cumplimiento (Ref: Apartado 4(b))

- A3. En el contexto de un marco de cumplimiento, la conclusión de si los estados financieros inducen a error, como se menciona en la NIA 700 (Revisada), debido a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, depende de las circunstancias concretas del encargo. Por ejemplo, incluso en el caso de que la falta de revelación de información en los estados financieros en relación con las transacciones con partes vinculadas sea conforme con el marco y las disposiciones legales o reglamentarias, los estados financieros podrían inducir a error si la entidad obtuviera una parte sustancial de sus ingresos de transacciones realizadas con partes vinculadas, y no revelara este hecho. No obstante, será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados y presentados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, en aplicación de la NIA 210¹⁶, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable¹⁷.

Definición de parte vinculada (Ref: Apartado 10(b))

- A4. Muchos marcos de información financiera abordan los conceptos de control e influencia significativa. Si bien los términos utilizados para aludir a esos conceptos pueden ser distintos, en general se definen como sigue:
- (a) control es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades; e
 - (b) influencia significativa (alcanzada mediante participación en el capital, disposiciones estatutarias o acuerdos) es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de explotación de una entidad, pero sin tener el control sobre dichas políticas.
- A5. La existencia de las siguientes relaciones puede indicar la presencia de control o influencia significativa:
- (a) Participaciones directas o indirectas en el patrimonio neto u otros intereses financieros en la entidad.
 - (b) Participaciones directas o indirectas de la entidad en el patrimonio neto de otras entidades u otros intereses financieros de la entidad en otras entidades.
 - (c) Formar parte de los órganos de gobierno de la entidad, o del personal clave de la dirección (es decir, aquellas personas de la dirección que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la dirección y el control de las actividades de la entidad).
 - (d) Ser un familiar próximo de cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).
 - (e) Tener una relación empresarial significativa con cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).

Partes vinculadas con influencia dominante

- A6. Las partes vinculadas, en virtud de su capacidad para ejercer el control o una influencia significativa, pueden estar en condiciones de ejercer una influencia dominante sobre la entidad o su dirección. La consideración de dicho comportamiento es relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude, tal y como se explica con más detalle en los apartados A29-A30.

Entidades con cometido especial como partes vinculadas

- A7. En determinadas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada a la entidad porque ésta pueda controlarla de hecho, incluso con una participación reducida o nula en el patrimonio neto de la entidad con cometido especial.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 11)

¹⁵ La NIA 200, apartado 13(a), define el significado de los marcos de imagen fiel y de cumplimiento.

¹⁶ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a)

¹⁷ NIA 700 (Revisada), apartado A17

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A8. Las responsabilidades del auditor del sector público relativas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden verse afectadas por el mandato de auditoría o por obligaciones de las entidades del sector público derivadas de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a dar respuesta a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, sino que también pueden abarcar la responsabilidad más amplia de responder a los riesgos de incumplimiento de lo establecido por las disposiciones legales y reglamentarias y por otras disposiciones que regulen los organismos del sector público y que impongan requerimientos específicos relativos a la realización de negocios con partes vinculadas. Además, es posible que el auditor del sector público deba tener en cuenta requerimientos de información financiera específicos de dicho sector en lo referente a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que difieran de los del sector privado.

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 12)

A9. Las cuestiones que pueden tratarse en la discusión entre los miembros del equipo del encargo son las siguientes:

- La naturaleza y extensión de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas (utilizando, por ejemplo, la relación de partes vinculadas identificadas confeccionada por el auditor, actualizada después de cada auditoría).
- La destacable importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría con respecto a las posibilidades de incorrección material asociadas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- Las circunstancias o condiciones de la entidad que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado al auditor (por ejemplo, una estructura organizativa compleja, la utilización de entidades con cometido especial en transacciones fuera de balance de situación o un sistema de información inadecuado).
- Los registros o documentos que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas.
- La importancia que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad conceden a la identificación, contabilización adecuada y revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas (si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes vinculadas), así como el consiguiente riesgo de que la dirección eluda los controles.

A10. Asimismo, la discusión en lo que se refiere al fraude puede tener en cuenta de manera específica el modo en que las partes vinculadas pudieran estar implicadas en fraudes. Por ejemplo:

- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la dirección para facilitar la manipulación de resultados.
- El modo en que podrían utilizarse transacciones entre la entidad y un socio comercial conocido de un miembro clave de la dirección, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.

La identidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref: Apartado 13(a))

A11. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, es probable que la dirección pueda disponer fácilmente de información sobre la identidad de las partes vinculadas a la entidad, debido a que los sistemas de información de la entidad tendrán que registrar, procesar y resumir las relaciones y transacciones con las partes vinculadas, para que la entidad pueda cumplir los requerimientos de contabilización y revelación de información que exige el marco. La dirección, por lo tanto, es probable que disponga de una lista completa de las partes vinculadas y de los cambios habidos desde el periodo anterior. En encargos recurrentes, la realización de indagaciones proporciona una base para comparar la información facilitada por la dirección con la relación de las partes vinculadas confeccionada por el auditor en auditorías anteriores.

A12. Sin embargo, cuando el marco no establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, la entidad puede carecer de dichos sistemas de información. En estas circunstancias, es posible que la dirección no tenga conocimiento de la existencia de todas las partes vinculadas. No obstante, sigue siendo aplicable el requerimiento de realizar las indagaciones mencionadas en el apartado 13, ya que la dirección puede tener conocimiento de aquellas partes que se ajusten a la definición de parte vinculada según esta NIA. En este caso, sin embargo, es probable que las indagaciones por parte del auditor, sobre la identidad de las partes vinculadas, formen parte de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas que el auditor lleva a cabo de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) para obtener información acerca de la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio.

En el caso particular de relaciones de control común, y puesto que es más probable que la dirección conozca esas relaciones si

tienen significatividad para la entidad desde el punto de vista económico, las indagaciones del auditor probablemente serán más eficaces si se centran en averiguar si las partes con las que la entidad realiza transacciones significativas, o con las que comparte recursos de manera significativa, son partes vinculadas.

- A13. En el contexto de la auditoría del grupo, la NIA 600 requiere que el equipo del encargo del grupo proporcione al auditor de cada componente una relación de las partes vinculadas preparada por la dirección del grupo y en la que se haga constar cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento¹⁸. Cuando la entidad sea un componente de un grupo, dicha información constituye una base útil para las indagaciones del auditor ante la dirección sobre la identidad de las partes vinculadas.
- A14. El auditor también puede obtener información sobre la identidad de las partes vinculadas con la entidad realizando indagaciones ante la dirección durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo.

Controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 14)

A15. «Otras personas de la entidad» son aquellas que se considera probable que tengan conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas y de los controles de la entidad relativos a dichas relaciones y transacciones. Siempre que no formen parte de la dirección, pueden incluir las siguientes:

- los responsables del gobierno de la entidad;
- personal que esté en una posición que le permita iniciar, procesar o registrar transacciones que sean tanto significativas como ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, así como las personas que se encarguen de supervisar o controlar a dicho personal;
- la función de auditoría interna;
- asesores jurídicos internos; y
- el responsable de ética empresarial o persona equivalente.

A16. La auditoría se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen y comprenden que tienen la responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel, y del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error¹⁹. Por consiguiente, cuando el marco de referencia establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la preparación de los estados financieros requerirá que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, diseñe, implemente y mantenga controles adecuados sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, de modo que éstas se identifiquen, se contabilicen y revelen adecuadamente de conformidad con dicho marco. En su función de supervisión, los responsables del gobierno de la entidad controlan la manera en que la dirección cumple su responsabilidad con respecto a dichos controles. Con independencia de los requerimientos sobre partes vinculadas que pueda establecer el marco, los responsables del gobierno de la entidad pueden, en su función de supervisión, obtener información de la dirección que les permita entender la naturaleza y el fundamento empresarial de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas.

A17. Para cumplir el requerimiento de la NIA 315 (Revisada 2019) de obtener conocimiento del entorno de control²⁰, el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, tales como:

- La existencia de códigos de ética internos, adecuadamente comunicados al personal de la entidad y aplicados, que regulen las circunstancias en las que la entidad puede realizar determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- La existencia de políticas y procedimientos para revelar clara y oportunamente los intereses que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad tengan en las transacciones con partes vinculadas.
- La asignación de responsabilidades dentro de la entidad para la identificación, registro, resumen y revelación de las transacciones con partes vinculadas.
- La oportuna revelación de información y discusión entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad acerca de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios, incluido el hecho de que los responsables del gobierno de la entidad hayan cuestionado o no adecuadamente el fundamento empresarial de dichas transacciones (por ejemplo, consultando a asesores profesionales externos).
- La existencia de directrices claras para la aprobación de las transacciones con partes vinculadas que den lugar a conflictos

¹⁸ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 40(e)

¹⁹ NIA 200, apartado A4

²⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21

de interés reales o percibidos, tales como la aprobación por un subcomité de los responsables del gobierno de la entidad que incluya a personas que sean independientes de la dirección.

- Revisiones periódicas por la función de auditoría interna, en su caso.
- La actuación proactiva de la dirección para la resolución de cuestiones relacionadas con la revelación de información sobre las partes vinculadas, tal como la consulta al auditor o a asesores jurídicos externos.
- La existencia de políticas y procedimientos de denuncia, cuando procedan.

A18. En algunas entidades, los controles sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden ser deficientes o inexistentes por una serie de motivos, entre otros:

- Que la dirección conceda poca importancia a la identificación y a la revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- La falta de supervisión adecuada por los responsables del gobierno de la entidad.
- La omisión intencionada de dichos controles porque la revelación de información sobre las partes vinculadas pueda proporcionar información que la dirección considere sensible, por ejemplo, la existencia de transacciones en las que intervengan familiares de la dirección.
- Un conocimiento insuficiente por parte de la dirección de los requerimientos sobre partes vinculadas establecidos por el marco de información financiera aplicable.
- La ausencia de requerimientos de revelación de información en el marco de información financiera aplicable.

Cuando dichos controles sean ineficaces o inexistentes, el auditor puede verse en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. En este caso, el auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)²¹, tendrá en cuenta las consecuencias para la auditoría, incluida la opinión a expresar en el informe de auditoría.

A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente²². El riesgo de elusión de los controles por la dirección es mayor cuando la dirección tiene relaciones que implican un control o influencia significativa con partes con las que la entidad realiza negocios, debido a que dichas relaciones pueden suponer un incentivo y una oportunidad para que la dirección cometa fraude. Por ejemplo, los intereses financieros de la dirección en determinadas partes vinculadas pueden suponer incentivos para la elusión de los controles por la dirección: a) haciendo que la entidad, en contra de sus intereses, realice transacciones en beneficio de dichas partes; o b) actuando en connivencia con dichas partes o controlando su actuación. Entre los ejemplos de posible fraude cabe señalar:

- La creación de condiciones ficticias en transacciones con partes vinculadas con la intención de falsear el fundamento empresarial de dichas transacciones.
- La organización de modo fraudulento del traspaso de activos de o a la dirección u otras personas por importes significativamente superiores o inferiores a su valor de mercado.
- La realización de transacciones complejas con partes vinculadas, tales como entidades con cometido especial, que se hayan estructurado para falsear la situación financiera o los resultados de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A20. En las entidades de pequeña dimensión es probable que los controles sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Un propietario-gerente puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes vinculadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la dirección con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la dirección, y la inspección de la documentación relevante disponible.

Autorización y aprobación de transacciones y acuerdos significativos (Ref: Apartado 14(b))

A21. La autorización implica la concesión de permiso por una o varias partes con autoridad suficiente (ya sea la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o los accionistas de la entidad) para que la entidad realice transacciones específicas de conformidad con unos criterios predeterminados, requieran éstos o no el ejercicio de un juicio. La aprobación implica la

²¹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

²² NIA 240, apartados 32 y A4

aceptación por dichas partes de que las transacciones que ha realizado la entidad han cumplido los criterios en los que se basó la concesión de la autorización. Como ejemplos de controles que la entidad puede haber establecido para autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos significativos con partes vinculadas o las transacciones y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios, cabe citar los siguientes:

- El seguimiento de los controles destinados a identificar las transacciones y los acuerdos que requieran autorización y aprobación.
- La aprobación de los términos y las condiciones de las transacciones y los acuerdos por parte de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

Registros o documentos que el auditor puede inspeccionar (Ref: Apartado 15)

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor (además de las confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos).
- Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
- Los registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensiones.
- Los contratos y acuerdos con miembros clave de la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.
- Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
- Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la entidad.
- Las pólizas de seguros de vida suscritas por la entidad.
- Los contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.
- Los informes de la función de auditoría interna.
- Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (por ejemplo, folletos).

Acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente (Ref: Apartado 15)

A23. Un acuerdo supone un pacto formal o informal entre la entidad y una o más partes con fines tales como los siguientes:

- Establecer una relación comercial a través de medios o estructuras adecuadas.
- Realizar determinados tipos de transacciones sujetas a términos y condiciones específicos.
- Prestar determinados servicios o apoyo financiero.

Los siguientes son algunos ejemplos de acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado previamente al auditor:

- La participación con otras partes en sociedades de personas.
- Acuerdos de prestación de servicios a determinadas partes según términos y condiciones ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
- Garantías y relaciones de aval.

Identificación de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16)

A24. La obtención de información adicional sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad permite al auditor evaluar si existe algún factor de riesgo de fraude y, en los casos en que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos relativos a partes vinculadas, identificar los riesgos de incorrección material.

A25. Los siguientes son algunos ejemplos de transacciones ajenas al curso normal de los negocios de la entidad:

- Las transacciones de patrimonio neto complejas, tales como reestructuraciones o adquisiciones de empresas.
- Las transacciones con entidades extranjeras residentes en jurisdicciones cuya legislación sobre sociedades es poco exigente.
- El arrendamiento de locales o la prestación de servicios de gestión por la entidad a otra parte sin contraprestación.
- Las ventas con descuentos o ganancias inusualmente elevados.
- Las transacciones con acuerdos circulares; por ejemplo, ventas con compromiso de recompra.
- Las transacciones amparadas por contratos cuyas condiciones se modifican antes del vencimiento.

Conocimiento de la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16(a))

A26. La indagación sobre la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad implica la obtención de conocimiento sobre el fundamento empresarial de las transacciones y los términos y las condiciones bajo los que se han realizado.

Indagación sobre la posibilidad de que hayan participado partes vinculadas (Ref: Apartado 16(b))

A27. Una parte vinculada puede haber participado en una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios de la entidad no sólo influyendo directamente en la transacción por ser parte en ella, sino también influyendo indirectamente en ella a través de un intermediario. Dicha influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas (Ref: Apartado 17)

A28. La información relevante sobre las partes vinculadas que se puede compartir con los miembros del equipo del encargo incluye, entre otra:

- La identidad de las partes vinculadas a la entidad.
- La naturaleza de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas.
- Las relaciones o transacciones significativas o complejas con partes vinculadas que se pueda determinar que constituyen riesgos significativos, en concreto, las transacciones en las que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad participen financieramente.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

Factores de riesgo de fraude asociados a una parte vinculada con influencia dominante (Ref: Apartado 19)

A29. El hecho de que sea una sola persona o un grupo reducido de personas los que dominen la dirección sin que existan controles que lo contrarresten constituye un factor de riesgo de fraude²³. Se consideran hechos indicativos de una influencia dominante ejercida por una parte vinculada, entre otros, los siguientes:

- La parte vinculada ha vetado decisiones empresariales significativas tomadas por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad.
- Las transacciones significativas se someten a la aprobación final de la parte vinculada.
- No existe apenas, o en absoluto, debate entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre las propuestas empresariales planteadas por la parte vinculada.
- Las transacciones en las que participa la parte vinculada (o un familiar próximo de la parte vinculada) raras veces se revisan y aprueban de forma independiente.

También puede existir influencia dominante en algunos casos si la parte vinculada ha desempeñado una función destacada en la fundación de la entidad y sigue ejerciendo una función destacada en la dirección de la entidad.

A30. Cuando se den otros factores de riesgo, la existencia de una parte vinculada con influencia dominante puede indicar que existen riesgos significativos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo:

- Una rotación inusualmente elevada de miembros de la alta dirección o de los asesores profesionales puede ser un indicio de prácticas empresariales no éticas o fraudulentas al servicio de los intereses de la parte vinculada.

²³ NIA 240, anexo 1

- El recurso a intermediarios en transacciones significativas, para las que no parece existir una justificación empresarial clara, puede indicar que la parte vinculada tiene un interés en dichas transacciones a través del control de dichos intermediarios con fines fraudulentos.
- La evidencia de una participación o un interés excesivos de la parte vinculada en la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas puede ser un indicio de una posible información financiera fraudulenta.

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 20)

- A31. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas dependen de la naturaleza de dichos riesgos y de las circunstancias de la entidad²⁴.
- A32. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya valorado que existe un riesgo significativo de que la dirección no haya contabilizado o revelado de forma adecuada determinadas transacciones con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable (debido a fraude o error):
- La confirmación o discusión con intermediarios, tales como bancos, asesores jurídicos, avalistas o representantes, de aspectos concretos de las transacciones, cuando sea factible y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética.
 - La confirmación con las partes vinculadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de las transacciones (este procedimiento de auditoría puede resultar menos eficaz en los casos en que el auditor considere probable que la entidad vaya a influir sobre las partes vinculadas en sus respuestas al auditor).
 - Cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes vinculadas, si estuviera disponible, al objeto de obtener evidencia de que las transacciones se hayan contabilizado en los registros contables de las partes vinculadas.
- A33. Cuando el auditor haya valorado que existe un riesgo significativo de incorrección material debida a fraude como consecuencia de la presencia de una parte vinculada con influencia dominante, puede, adicionalmente a los requerimientos generales de la NIA 240, aplicar procedimientos de auditoría como los que se indican a continuación, con el fin de obtener conocimiento de las relaciones mercantiles que dicha parte vinculada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos posteriores adecuados:
- Indagaciones ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y discusión con ellos.
 - Indagaciones ante la parte vinculada.
 - Inspección de contratos significativos con la parte vinculada.
 - Investigación adecuada de los antecedentes, por ejemplo, a través de Internet o de determinadas bases de datos externas de información mercantil.
 - Revisión de los informes de denuncia de los empleados cuando se conserven.
- A34. En función de los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por el auditor, éste puede considerar adecuado obtener evidencia de auditoría sin poner a prueba los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Sin embargo, en determinadas circunstancias, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Por ejemplo, cuando las transacciones intragrupo entre la entidad y sus componentes sean numerosas, y se genere, registre, procese o comunique un volumen significativo de información con respecto a dichas transacciones mediante un sistema informático integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos de auditoría sustantivos eficaces que reduzcan, por sí solos, los riesgos de incorrección material asociados a dichas transacciones hasta un nivel aceptablemente bajo. En este caso, para cumplir con el requerimiento de la NIA 330 de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles²⁵, se requiere al auditor que ponga a prueba los controles aplicados por la entidad para cerciorarse de la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas.

²⁴ La NIA 330 proporciona orientaciones adicionales a la hora de considerar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores. La NIA 240 establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre las respuestas adecuadas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

²⁵ NIA 330, apartado 8(b)

Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente

Comunicación al equipo del encargo de la información sobre las nuevas partes vinculadas identificadas (Ref: Apartado 22(a))

A35. La comunicación inmediata de las nuevas partes vinculadas identificadas a los demás miembros del equipo del encargo les facilita la determinación de si dicha información afecta a los resultados y a las conclusiones obtenidas de los procedimientos de valoración del riesgo ya aplicados, así como la determinación de si es necesario volver a valorar los riesgos de incorrección material.

Procedimientos sustantivos relativos a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas (Ref: Apartado 22(c))

A36. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos de auditoría sustantivos que el auditor puede aplicar con respecto a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas:

- La realización de indagaciones sobre la naturaleza de las relaciones de la entidad con las nuevas partes vinculadas identificadas, lo que incluye (cuando proceda y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética) indagar ante partes ajenas a la entidad a las que se atribuya un conocimiento significativo de la entidad y de su negocio, tales como asesores jurídicos, principales agentes y representantes, consultores, avalistas u otras personas que tengan una estrecha relación empresarial con la entidad.
- La realización de un análisis de los registros contables para buscar transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador puede facilitar dicho análisis.
- La verificación de los términos y las condiciones de las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas y la evaluación de dichas transacciones para comprobar que se hayan contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Omisión intencionada de información por parte de la dirección (Ref: Apartado 22(e))

A37. Los requerimientos y las orientaciones de la NIA 240 sobre las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros son relevantes cuando existen indicios de que la dirección, de manera intencionada, no ha informado al auditor sobre las partes vinculadas o sobre transacciones significativas realizadas con partes vinculadas. El auditor puede también considerar si es necesario evaluar de nuevo la fiabilidad de las respuestas de la dirección a sus indagaciones y las manifestaciones realizadas por la dirección al auditor.

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23)

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción:
 - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo consolidado).
 - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
 - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
 - Implica a partes vinculadas no identificadas previamente.
 - Se procesa de un modo inusual.
- Si la dirección ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la dirección se centra más bien en un determinado tratamiento contable en lugar de prestar la debida atención a las condiciones económicas que subyacen en la transacción.
- En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la dirección y las condiciones de la transacción con la parte vinculada, el auditor deberá, de conformidad con la NIA 500²⁶, considerar la fiabilidad de las explicaciones y manifestaciones de la dirección sobre otras cuestiones significativas.

A39. El auditor también puede intentar entender el fundamento empresarial de dicha transacción desde la perspectiva de la parte

²⁶ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 11

vinculada, ya que puede ayudarle a entender mejor la realidad económica de la transacción y el motivo por el que se realizó. Un fundamento empresarial desde la perspectiva de la parte vinculada que parezca incongruente con la naturaleza de su negocio puede constituir un factor de riesgo de fraude.

Autorización y aprobación de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23(b))

A40. La autorización y aprobación por la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas, de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios, puede constituir evidencia de auditoría de que éstas se han considerado debidamente en los niveles adecuados de la entidad y de que sus términos y condiciones se han reflejado adecuadamente en los estados financieros. La existencia de transacciones de esta naturaleza que no hayan sido sometidas a dicha autorización y aprobación, en ausencia de explicaciones racionales basadas en la discusión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, puede indicar la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude o error. En estas circunstancias, el auditor puede necesitar mantener una especial atención ante otras posibles transacciones de naturaleza similar. La autorización y aprobación en sí mismas pueden, no obstante, no ser suficientes para concluir que no existen riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que la autorización y aprobación pueden ser ineficaces si ha habido colusión entre las partes vinculadas o si la entidad está sometida a la influencia dominante de una parte vinculada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A41. Una entidad de pequeña dimensión puede carecer de los controles que proporcionan los distintos niveles de autoridad y aprobación que pueden existir en una entidad de gran dimensión. Por consiguiente, cuando audite una entidad de pequeña dimensión, el auditor puede basarse en menor medida en la autorización y aprobación para obtener evidencia de auditoría sobre la validez de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios. En su lugar, el auditor puede considerar la aplicación de otros procedimientos de auditoría, tales como la inspección de documentos relevantes, la confirmación con partes relevantes de determinados aspectos de las transacciones, o la observación de la participación del propietario-gerente en las transacciones.

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han realizado en condiciones equivalentes a aquellas que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (Ref: Apartado 24)

A42. Aunque puede haber evidencia de auditoría fácilmente disponible para la comparación del precio de una transacción con partes vinculadas con el de una transacción similar realizada en condiciones de independencia mutua, en la práctica suelen existir dificultades que limitan la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de la transacción son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Por ejemplo, aunque el auditor pueda confirmar que una transacción con partes vinculadas se ha realizado a precio de mercado, es posible que no sea factible confirmar si otros términos y condiciones de la transacción (tales como las condiciones de crédito, contingencias y gastos específicos) son equivalentes a los que normalmente se acordarían entre partes independientes. Por consiguiente, puede haber un riesgo de que la afirmación por parte de la dirección de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua contenga incorrecciones materiales.

A43. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección justifique la afirmación de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. La dirección puede justificar dicha afirmación, por ejemplo, mediante:

- La comparación de las condiciones de la transacción con partes vinculadas con las de una transacción idéntica o similar realizada con una o más partes no vinculadas.
- La contratación de un experto externo para determinar el valor de mercado y confirmar los términos y condiciones de mercado de la transacción.
- La comparación de las condiciones de la transacción con las condiciones de mercado conocidas en transacciones básicamente similares realizadas en un mercado abierto.

A44. Evaluar la justificación de esta afirmación aportada por la dirección puede conllevar una o más de las siguientes actuaciones:

- La consideración de la adecuación del proceso seguido por la dirección para justificar la afirmación.
- La verificación de la fuente de los datos internos o externos en los que se sustente la afirmación y la realización de pruebas para determinar si los datos son exactos, completos y relevantes.
- La evaluación de la razonabilidad de cualquier hipótesis significativa en la que la afirmación se base.

A45. Algunos marcos de información financiera requieren que se revele información sobre las transacciones con partes vinculadas que no se hayan realizado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de

independencia mutua. En estas circunstancias, si la dirección no ha revelado información sobre una transacción con partes vinculadas en los estados financieros, puede haber una afirmación implícita de que la transacción tuvo lugar en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas

Consideraciones sobre la importancia relativa en la evaluación de incorrecciones (Ref: Apartado 25)

A46. La NIA 450 requiere que el auditor considere tanto la magnitud como la naturaleza de una incorrección, y las circunstancias concretas en las que se produce, a la hora de evaluar si la incorrección es material²⁷. La significatividad de la transacción para los usuarios de los estados financieros puede no depender únicamente del importe de la transacción registrado, sino también de otros factores relevantes específicos, tales como la naturaleza de la relación con la parte vinculada.

Evaluación de la revelación de información sobre partes vinculadas (Ref: Apartado 25(a))

A47. La evaluación de la revelación de información sobre las partes vinculadas en el contexto de los requerimientos de información del marco de información financiera aplicable supone considerar si los hechos y circunstancias de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas se han resumido y presentado adecuadamente de modo que la información revelada sea comprensible. La información revelada sobre transacciones con partes vinculadas puede no ser comprensible si:

- (a) el fundamento empresarial y los efectos de las transacciones en los estados financieros no están claros o son incorrectos; o
- (b) los términos y condiciones clave, u otros elementos importantes de las transacciones necesarios para su comprensión, no se revelan adecuadamente.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 26)

A48. Las siguientes son circunstancias en las que puede ser adecuado obtener manifestaciones escritas de los responsables del gobierno de la entidad:

- Cuando hayan aprobado determinadas transacciones con partes vinculadas que (a) afecten de forma material a los estados financieros, o (b) en las que haya participado la dirección.
- Cuando hayan hecho manifestaciones verbales específicas al auditor sobre detalles de determinadas transacciones con partes vinculadas.
- Cuando tengan intereses financieros o de otro tipo en las partes vinculadas o en las transacciones con las partes vinculadas.

A49. El auditor también puede decidir obtener manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas que pueda haber hecho la dirección, como, por ejemplo, una manifestación según la cual determinadas transacciones con partes vinculadas no implican acuerdos paralelos no revelados.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A50. La comunicación de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría²⁸ con respecto a las partes vinculadas a la entidad ayuda al auditor a establecer un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la naturaleza y resolución de dichas cuestiones. Los siguientes son algunos ejemplos de cuestiones significativas con respecto a las partes vinculadas:

- Que la dirección haya omitido (intencionadamente o no) revelar al auditor información sobre las partes vinculadas o las transacciones significativas con partes vinculadas, lo que puede alertar a los responsables del gobierno de la entidad sobre la existencia de unas relaciones y transacciones significativas con partes vinculadas de las que puede que no tuvieran conocimiento previamente.
- La identificación de las transacciones significativas con partes vinculadas que no se hayan autorizado o aprobado debidamente, lo que podría suponer indicios de fraude.
- Desacuerdo con la dirección sobre la contabilización y revelación de las transacciones significativas con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables que prohíban o restrinjan determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- Dificultades en la identificación de la parte que tiene el control último de la entidad.

²⁷ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11(a). El apartado A21 de la NIA 450 proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden afectar a la evaluación de una incorrección.

²⁸ La NIA 230, apartado A8, proporciona orientaciones adicionales sobre la naturaleza de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 560

HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Hechos posteriores al cierre	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivos	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.....	6-9
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	10-13
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros..	14-17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Definiciones.....	A2-A5
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.....	A6-A10
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	A11-A17
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros..	A18-A20

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 560, *Hechos posteriores al cierre*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. No trata cuestiones relacionadas con las responsabilidades del auditor en relación con otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría, que se tratan en la NIA 720 (Revisada)¹. No obstante, dicha otra información puede sacar a la luz un hecho posterior al cierre que esté incluido en el alcance de la presente NIA. (Ref: Apartado A1)

Hechos posteriores al cierre

2. Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos². Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:
 - (a) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y
 - (b) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

La NIA 700 (Revisada) explica que la fecha del informe de auditoría informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha de los que el auditor tiene conocimiento³.

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

4. Los objetivos del auditor son:
 - (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
 - (b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Fecha de los estados financieros – Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.
 - (b) Fecha de aprobación de los estados financieros – Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos. (Ref: Apartado A2)
 - (c) Fecha del informe de auditoría – Fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700 (Revisada). (Ref: Apartado A3)
 - (d) Fecha de publicación de los estados financieros – Fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. (Ref: Apartados A4–A5)
 - (e) Hechos posteriores al cierre – Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

Requerimientos

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría

6. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han

¹ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

² Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10, *Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa*, se refiere al tratamiento en los estados financieros de hechos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha de los estados financieros (denominada “final del periodo sobre el que se informa” en la NIC) y la fecha en la que se ha autorizado la publicación de los estados financieros.

³ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado A66

identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos. Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias. (Ref: Apartado A6)

7. El auditor aplicará los procedimientos que el apartado 6 requiere de modo que cubran el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última. El auditor tendrá en cuenta su valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos de auditoría, que incluirán lo siguiente: (Ref: Apartados A7–A8)
 - (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.
 - (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros. (Ref: Apartado A9)
 - (c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones de los propietarios, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de los estados financieros, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles. (Ref: Apartado A10)
 - (d) La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.
8. Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados según lo requerido en los apartados 6 y 7, el auditor identifica hechos que requieren el ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los estados financieros adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas, de conformidad con la NIA 580⁴, de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

10. El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el auditor: (Ref: Apartados A11-A12)
 - (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,
 - (c) indagará sobre el modo en que la dirección prevé tratar la cuestión en los estados financieros.
11. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor:
 - (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.
 - (b) Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12:
 - (i) ampliará los procedimientos de auditoría a los que se refieren los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría; y
 - (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados. La fecha del nuevo informe de auditoría no será anterior a la de la aprobación de los estados financieros modificados.
12. En los casos en que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no prohíban que la dirección limite la modificación de los estados financieros a los efectos del hecho o de los hechos posteriores al cierre que han dado lugar a la misma, y los responsables de la aprobación de los estados financieros no tengan prohibido limitar su aprobación a dicha modificación, el auditor puede limitar a la modificación los procedimientos de auditoría sobre los hechos posteriores al cierre que el apartado 11(b)(i) requiere. En estos casos, el auditor:
 - (a) rectificará el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a la citada modificación, lo cual indica, por lo tanto, que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros descrita en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros; o (Ref: Apartado A13)

⁴ NIA 580, *Manifestaciones escritas*

- (b) proporcionará un informe de auditoría nuevo o rectificado que contenga una declaración, en un párrafo de énfasis⁵ o en un párrafo sobre otras cuestiones, a través de la cual se haga saber que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros tal como se describe en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros.
13. En algunas jurisdicciones, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable no requieran a la dirección que publique estados financieros modificados y, por consiguiente, el auditor no necesite proporcionar un informe de auditoría nuevo o rectificado. Sin embargo, si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, entonces: (Ref: Apartados A14–A15)
- (a) si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, el auditor expresará una opinión modificada, como requiere la NIA 705 (Revisada)⁶, y, a continuación, entregará el informe de auditoría; o
 - (b) si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref: Apartados: A16–A17)

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

14. Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:
- (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,
 - (c) indagará sobre el modo en que la dirección prevé tratar la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A18)
15. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor: (Ref: Apartado A19)
- (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.
 - (b) Revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente.
 - (c) Salvo que concurren las circunstancias descritas en el apartado 12:
 - (i) ampliará los procedimientos de auditoría mencionados en los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría, el cual no tendrá una fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros modificados; y
 - (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.
 - (d) Cuando concurren las circunstancias del apartado 12, rectificará el informe de auditoría o proporcionará un nuevo informe de auditoría tal como requiere el apartado 12.
16. El auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la nota explicativa de los estados financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor.
17. Si la dirección no adopta las medidas necesarias para garantizar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados sea informada de la situación ni modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que debería hacerlo, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad⁷, que tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en el informe de auditoría. Si, a pesar de dicha notificación, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adoptan las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref: Apartado A20)

⁵ Véase la NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

⁶ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁷ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. Si los estados financieros auditados, con posterioridad a su publicación, se incluyen en otros documentos (distintos de los informes anuales que estarían incluidos en el alcance de la NIA 720 (Revisada)), puede que el auditor tenga responsabilidades adicionales con respecto a los hechos posteriores al cierre que tal vez, necesite considerar, tales como los requerimientos legales o reglamentarios relativos a ofertas públicas de valores de las jurisdicciones en las que se realice la oferta de dichos valores. Por ejemplo, puede requerirse que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del documento final de oferta. Estos procedimientos pueden consistir en los mencionados en los apartados 6 y 7 aplicados hasta la fecha efectiva del documento final de oferta, o hasta una fecha próxima a ésta, y en la lectura del documento de oferta para valorar si el resto de la información recogida en él es congruente con la información financiera con la que se asocia al auditor⁸.

Definiciones

Fecha de aprobación de los estados financieros (Ref: Apartado 5(b))

A2. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad) que tienen la responsabilidad de concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y especifican el proceso de aprobación necesario. En otras jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación y la entidad sigue sus propios procedimientos para preparar y finalizar sus estados financieros teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y de gobierno. En algunas jurisdicciones se exige la aprobación final de los estados financieros por parte de los accionistas. En ellas, la aprobación final de los accionistas no es necesaria para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a los efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 5(c))

A3. La fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que se hayan preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros.⁹ Por consiguiente, la fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha de aprobación de los estados financieros tal y como se define en el apartado 5(b). Debido a cuestiones administrativas, puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe de auditoría, tal como se define en el apartado 5(c), y la fecha en que se entrega el informe de auditoría a la entidad.

Fecha de publicación de los estados financieros (Ref: Apartado 5(d))

A4. La fecha en la que se publican los estados financieros depende, generalmente, del entorno de regulación de la entidad. En algunas circunstancias, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en que se presentan ante una autoridad reguladora. Dado que unos estados financieros auditados no pueden publicarse sin el informe de auditoría, la fecha de publicación de los estados financieros auditados no sólo debe coincidir con la fecha del informe de auditoría o ser posterior a ella, sino que también debe coincidir con la fecha en la que se entrega el informe de auditoría a la entidad o ser posterior a ella.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A5. En el caso del sector público, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente se presentan al Parlamento o se hacen públicos de algún otro modo.

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartados 6–9)

A6. En función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 6 pueden comprender procedimientos, necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que incluyan la revisión o la realización de pruebas sobre los registros contables o las transacciones efectuadas entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría. Los procedimientos de auditoría requeridos por los apartados 6 y 7 son adicionales a los procedimientos que el auditor pueda aplicar con otros fines y que, sin embargo, proporcionen evidencia sobre hechos

⁸ Véase la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 2.

⁹ NIA 700 (Revisada), apartado 41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias también identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.

posteriores al cierre (por ejemplo, para obtener evidencia de auditoría sobre saldos contables a la fecha de los estados financieros, tales como procedimientos de corte de operaciones o procedimientos relacionados con cobros posteriores de cuentas a cobrar).

- A7. El apartado 7 establece determinados procedimientos de auditoría en este contexto que el auditor debe aplicar de acuerdo con el apartado 6. Los procedimientos que el auditor aplica en relación con hechos posteriores al cierre pueden, sin embargo, depender de la información disponible y, en concreto, del grado de preparación de los registros contables desde la fecha de los estados financieros. Cuando los registros contables no estén actualizados, y por consiguiente, no se hayan preparado estados financieros intermedios (ya sea con fines internos o externos), o no se hayan preparado actas de las reuniones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, los procedimientos de auditoría aplicables pueden consistir en la inspección de los libros y registros disponibles, incluidos los extractos bancarios. El apartado A8 ofrece ejemplos de algunas cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta en el curso de estas indagaciones.
- A8. Además de los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 7, el auditor puede considerar necesario y adecuado:
- leer los últimos presupuestos disponibles de la entidad, los pronósticos de flujos de efectivo y otros informes relacionados de la dirección, referidos a periodos posteriores a la fecha de los estados financieros;
 - indagar entre los asesores jurídicos de la entidad, o ampliar las indagaciones verbales y escritas previas, sobre los litigios y reclamaciones; o
 - examinar si pueden ser necesarias manifestaciones escritas sobre determinados hechos posteriores al cierre para respaldar otra evidencia de auditoría y, de ese modo, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Indagación (Ref: Apartado 7(b))

- A9. A la hora de indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si se han producido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros, el auditor puede indagar sobre la situación actual de partidas que se hayan contabilizado basándose en datos preliminares o no concluyentes y puede hacer indagaciones específicas sobre las siguientes cuestiones:
- Si se han suscrito nuevos compromisos, préstamos o garantías.
 - Si han tenido lugar o se han planificado ventas o adquisiciones de activos.
 - Si ha habido aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tales como una emisión de nuevas acciones u obligaciones, o si se ha alcanzado o planificado algún acuerdo de fusión o de liquidación.
 - Si la Administración se ha incautado de algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por ejemplo, por un incendio o una inundación.
 - Si ha habido algún acontecimiento relativo a contingencias.
 - Si se ha realizado o previsto algún ajuste contable inusual.
 - Si se han producido o es probable que se produzcan hechos que cuestionen la adecuación de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, como ocurriría, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez de la hipótesis de empresa en funcionamiento.
 - Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros.
 - Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

Lectura de actas (Ref: Apartado 7(c))

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A10. En el sector público, el auditor puede leer las actas oficiales de las sesiones relevantes del Parlamento e indagar sobre las cuestiones tratadas en sesiones con respecto a las cuales aún no estén disponibles las actas oficiales.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

Implicaciones de otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 10)

- A11. Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después

de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría que podría incluir otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros.

Responsabilidad de la dirección con el auditor (Ref: Apartado 10)

A12. Como se explica en la NIA 210, los términos del encargo de auditoría incluyen el compromiso de la dirección de informar al auditor de los hechos que puedan afectar a los estados financieros, que pueden llegar a conocimiento de la dirección durante el periodo comprendido entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.¹⁰

Doble fecha (Ref: Apartado 12(a))

A13. Cuando, en las circunstancias descritas en el apartado 12(a), el auditor rectifique el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a dicha rectificación, se mantiene invariable la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros previos a su modificación por parte de la dirección, ya que dicha fecha informa al lector del momento en que se ha completado el trabajo de auditoría sobre dichos estados financieros. Sin embargo, se incluye una fecha adicional en el informe de auditoría para informar a los usuarios de que los procedimientos del auditor posteriores a aquella fecha se limitan a la modificación posterior de los estados financieros. A continuación se recoge un ejemplo de una fecha adicional:

(Fecha del informe de auditoría), salvo en lo que respecta a la Nota Y que es a día (la fecha de finalización de los procedimientos de auditoría limitados a la modificación descrita en la Nota Y).

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref: Apartado 13)

A14. En algunas jurisdicciones, puede que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no requieran que la dirección publique estados financieros modificados. Esto suele ocurrir cuando la publicación de los estados financieros correspondientes al periodo siguiente es inminente, siempre y cuando se revele información adecuada en dichos estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A15. En el sector público, las medidas adoptadas, de conformidad con el apartado 13, cuando la dirección no modifique los estados financieros pueden comprender también el informar por separado al Parlamento, o a otro órgano al que, por rango jerárquico, corresponda rendir cuentas, sobre las implicaciones de los hechos posteriores al cierre para los estados financieros y el informe de auditoría.

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref: Apartado 13(b))

A16. El auditor puede necesitar cumplir obligaciones legales adicionales, aunque haya notificado a la dirección que no publique los estados financieros y la dirección haya accedido a la solicitud.

A17. Cuando la dirección haya publicado los estados financieros a pesar de la advertencia del auditor de que no los divulgara a terceros, la actuación del auditor para evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros depende de los derechos y obligaciones legales del auditor. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

Implicaciones de otra información obtenida con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (Ref: Apartado 14)

A18. Las obligaciones del auditor en relación con otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría se tratan en la NIA 720 (Revisada). Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha de su publicación, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref: Apartado 15)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A19. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir que las entidades del sector público publiquen estados financieros modificados. En dichas circunstancias, la actuación adecuada del auditor puede ser informar al órgano legal correspondiente.

¹⁰ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A24

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref: Apartado 17)

- A20. Cuando el auditor considere que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no han adoptado las medidas necesarias para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros anteriormente publicados por la entidad, a pesar de que el auditor les haya notificado previamente su intención de prevenir esa circunstancia, la actuación del auditor dependerá de sus derechos y obligaciones legales. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 (REVISADA)

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Principio contable de empresa en funcionamiento.....	2
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento	3–7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	10–11
Evaluación de la valoración realizada por la dirección.....	12–14
Periodo posterior al de valoración por la dirección.....	15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	16
Conclusiones del auditor.....	17–20
Implicaciones para el informe de auditoría.....	21–24
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	25
Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros	26
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Principio contable de empresa en funcionamiento.....	A2
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A3–A7
Evaluación de la valoración realizada por la dirección.....	A8–A13
Periodo posterior al de valoración por la dirección.....	A14–A15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	A16–A20
Conclusiones del auditor.....	A21–A25
Implicaciones para el informe de auditoría.....	A26–A35
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la Empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe de auditoría. (Ref: Apartado A1)

Principio contable de empresa en funcionamiento

2. Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones el principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales). Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: Apartado A2)

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

3. Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la Empresa en funcionamiento. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 requiere que la dirección realice una evaluación de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en funcionamiento¹. Los requerimientos detallados relativos a la responsabilidad de la dirección de valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información que se debe revelar en los estados financieros también pueden establecerse en las disposiciones legales o reglamentarias.
4. En otros marcos de información financiera pueden no existir requerimientos explícitos de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Sin embargo, cuando el principio contable de empresa en funcionamiento es un principio fundamental para la preparación de los estados financieros, como se señala en el apartado 2, la preparación de los estados financieros requiere que la dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aun en el caso de que el marco de información financiera no contenga un requerimiento específico en este sentido.
5. La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores:
 - El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo respecto del cual la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.
 - La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.
 - Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

Responsabilidades del auditor

6. Son responsabilidades del auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aun en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un

¹ NIC 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 25-26

requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

7. Sin embargo, como se señala en la NIA 200², los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a una incertidumbre material con respecto a capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
 - (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
 - (b) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y
 - (c) informar de conformidad con esta NIA.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

10. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)³, el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref: Apartados A3–A6)
 - (a) si se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si esta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o
 - (b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
11. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A7)

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

12. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A8–A10, A12–A13)
13. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si estas especifican un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar

² NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A56–A57

³ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 13

como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, tal como se define en la NIA 560⁴, el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha. (Ref: Apartados A11–A13)

14. Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.

Periodo posterior al de valoración por la dirección

15. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A14–A15)

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

16. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (en adelante "incertidumbre material") mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: (Ref: Apartado A16)
 - (a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.
 - (b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartado A17)
 - (c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras: (Ref: Apartados A18–A19)
 - (i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y
 - (ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.
 - (d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.
 - (e) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuaciones futuras y con la viabilidad de dichos planes. (Ref: Apartado A20)

Conclusiones del auditor

17. El auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluirá sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.
18. Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para: (Ref: Apartados A21–A22)
 - (a) la presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel o
 - (b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

19. Si el auditor concluye que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados

⁴ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 5(a)

financieros: (Ref: Apartados A22–A23)

- (a) revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y
- (b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre material

20. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará si, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones. (Ref: Apartados A24–A25)

Implicaciones para el informe de auditoría

Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento

21. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa). (Ref: Apartados A26–A27)

Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

Se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

22. Si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" para: (Ref: Apartados A28–A31, A34)
- (a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 19 y
 - (b) manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión.

No se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

23. Si la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros no es adecuada, el auditor: (Ref: Apartados A32–A34)
- (a) expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁵ y,
 - (b) en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración

24. Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el auditor se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría. (Ref: Apartado A35)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

25. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad⁶, el auditor se comunicará con ellos acerca de los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la

⁵ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁶ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Dicha comunicación con los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente:

- (a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;
- (b) si es adecuada la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
- (c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros y,
- (d) en su caso, las implicaciones para el informe de auditoría.

Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros

26. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso podría estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la Empresa en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, descritos en el apartado 16, y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material, según lo previsto en el apartado 18.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. La NIA 701⁷ trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Dicha NIA reconoce que, cuando es de aplicación, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, y explica que una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es, por su propia naturaleza, una cuestión clave de la auditoría⁸.

Principio contable de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A2. La utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento también es relevante en el caso de las entidades del sector público. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)¹ trata la cuestión de la capacidad de las entidades del sector público para continuar como empresas en funcionamiento⁹. En el caso de las entidades del sector público que operan con ánimo de lucro, los riesgos que afectan a la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento pueden surgir, aunque no solamente, cuando el apoyo de la Administración puede reducirse o retirarse, o en el caso de privatización. Los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad del sector público de continuar como empresa en funcionamiento pueden incluir situaciones en las que la entidad del sector público carezca de financiación para su continuidad, o cuando se adopten decisiones políticas que afecten a los servicios que presta la entidad del sector público.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 10)

A3. A continuación se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva. Por otra parte, la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre que resulta material.

Financieros

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia

⁷ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁸ Véanse los apartados 15 y A41 de la NIA 701.

⁹ NICSP 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 38-41

excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.

- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales, como los requerimientos de solvencia o de liquidez en el caso de las instituciones financieras.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede mitigarse por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

- A4. Los procedimientos de valoración del riesgo requeridos por el apartado 10 ayudan al auditor a determinar si es probable que la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento sea una cuestión importante, así como su impacto en la planificación de la auditoría. Dichos procedimientos también permiten mantener discusiones más oportunas con la dirección, incluida la discusión sobre los planes de la dirección y sobre la resolución de cualquier problema identificado relativo a la Empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 10)

- A5. La dimensión de una entidad puede afectar a su capacidad para soportar condiciones adversas. Las entidades de pequeña dimensión pueden ser capaces de reaccionar rápidamente para aprovechar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener sus operaciones.
- A6. Entre las condiciones de especial relevancia para las entidades de pequeña dimensión se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro

acuerdo legal.

Mantenimiento durante la auditoría de una especial atención ante posible evidencia de auditoría sobre hechos o condiciones (Ref: Apartado 11)

A7. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor revise su valoración del riesgo y que modifique, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores planificados cuando, en el transcurso de la auditoría, se obtenga evidencia de auditoría adicional que afecte a su valoración del riesgo¹⁰. Si se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento después de que el auditor haya realizado su valoración del riesgo, adicionalmente a la aplicación de los procedimientos descritos en el apartado 16 puede ser necesario revisar la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección material. La existencia de dichos hechos o condiciones también puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores en respuesta a los riesgos valorados. La NIA 330¹¹ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre esta cuestión.

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

Valoración realizada por la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación del auditor (Ref: Apartado 12)

A8. La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una parte fundamental en el examen que el auditor realiza de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.

A9. No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis por parte de la dirección. En algunas circunstancias, sin embargo, la falta de un análisis detallado de la dirección para fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuada en ese caso. Por ejemplo, cuando existe un historial de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la dirección puede realizar su valoración sin necesidad de realizar un análisis detallado. En este caso, la evaluación por parte del auditor de lo adecuado de la valoración realizada por la dirección puede realizarse sin aplicar procedimientos de evaluación detallados, siempre que los demás procedimientos de auditoría aplicados por el auditor sean suficientes para permitirle concluir si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada en esas circunstancias.

A10. En otros casos, la evaluación de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, requerida por el apartado 12, puede incluir una evaluación del proceso seguido por la dirección para realizar su valoración, de las hipótesis sobre las que se ha basado la valoración, así como de los planes de actuación futura de la dirección y de su viabilidad en esas circunstancias.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 13)

A11. La mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección, especifican el periodo para el que la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible¹².

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartados 12-13)

A12. En muchos casos, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, pueda basarse en su conocimiento profundo del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. Sin embargo, de acuerdo con los requerimientos de esta NIA, es necesario que el auditor evalúe la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En el caso de entidades de pequeña dimensión, puede ser adecuado discutir con la dirección la financiación a medio y largo plazo de la entidad, siempre y cuando la opinión de la dirección pueda ser corroborada mediante evidencia documental suficiente y no sea incongruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. Por lo tanto, el requerimiento del apartado 13 de que el auditor solicite a la dirección que amplíe su valoración puede satisfacerse, por ejemplo, mediante la discusión, la realización de indagaciones y la inspección de documentación de soporte, como, por ejemplo, pedidos recibidos para suministros futuros, evaluados en cuanto a su viabilidad o corroborados de otro modo.

A13. A menudo, la continuidad del apoyo de los propietarios-gerentes es importante para la capacidad de las entidades de pequeña dimensión de continuar como empresas en funcionamiento. Cuando una entidad pequeña se financia, principalmente, por un

¹⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

¹¹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

¹² Por ejemplo, la NIC 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde el cierre del ejercicio.

préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad de pequeña dimensión con dificultades financieras puede depender de que el propietario-gerente subordine su préstamo a la entidad a favor de los bancos u otros acreedores, o de que el propietario-gerente avale un préstamo a la entidad proporcionando como garantía sus activos personales. En estas circunstancias, el auditor puede obtener evidencia documental adecuada de la subordinación del préstamo del propietario-gerente o del aval. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el compromiso del propietario-gerente.

Periodo posterior al de valoración por la dirección (Ref: Apartado 15)

- A14. Tal como el apartado 11 requiere, el auditor mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Teniendo en cuenta que el grado de incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta cuanto mayor es la distancia del hecho o la condición en el futuro, al considerar hechos o condiciones de un futuro lejano, los indicios de problemas relacionados con la Empresa en funcionamiento tienen que ser significativos para que el auditor deba considerar llevar a cabo actuaciones adicionales. Si se identifican dichos hechos o condiciones, puede resultar necesario que el auditor solicite a la dirección que evalúe la significatividad potencial del hecho o de la condición sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En dichas circunstancias resultan de aplicación los procedimientos del apartado 16.
- A15. Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como se indica en el apartado 13, deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros.

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones (Ref: Apartado 16)

- A16. Entre los procedimientos de auditoría que son relevantes para el requerimiento del apartado 16 se encuentran los siguientes:
- El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
 - El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
 - La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
 - La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.
 - La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
 - La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la valoración de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.
 - La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
 - La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.
 - La confirmación de la existencia, de los términos y de lo adecuado de las facilidades de crédito.
 - La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras.
 - La determinación de lo adecuado del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.

Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección (Ref: Apartado 16(b))

- A17. La evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección puede incluir la indagación ante la dirección sobre sus planes de actuaciones futuras; por ejemplo, sus planes de liquidar activos, de tomar dinero prestado o de renegociar la deuda, de reducir o

de posponer gastos, o de aumentar capital.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 16(c))

A18. Adicionalmente a los procedimientos que el apartado 16(c) requiere, el auditor puede comparar:

- la información financiera prospectiva relativa a periodos anteriores recientes con los resultados históricos; y
- la información financiera prospectiva relativa al periodo actual con los resultados obtenidos hasta la fecha.

A19. Cuando las hipótesis de la dirección comporten un apoyo continuado de terceros, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita (incluidos los términos y las condiciones) de dichos terceros y obtener evidencia de su capacidad para proporcionar dicho apoyo.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 16(e))

A20. El auditor puede considerar adecuado obtener manifestaciones escritas específicas más allá de las que se requieren en el apartado 16 para fundamentar la evidencia de auditoría obtenida en relación con los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento y con la viabilidad de dichos planes.

Conclusiones del auditor

Incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 18)

A21. La expresión “incertidumbre material” se emplea en la NIC 1 al tratar las incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que deberían revelarse en los estados financieros. En algunos otros marcos de información financiera, la expresión “incertidumbre significativa” se emplea en circunstancias similares.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

A22. El apartado 18 explica que existe una incertidumbre material cuando la magnitud del impacto potencial de los hechos o condiciones y la probabilidad de que ocurra son tales que es necesaria una adecuada revelación para lograr la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel) o para que los estados financieros no induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento). El apartado 18 requiere que el auditor concluya si existe una incertidumbre material independientemente de si el marco de información financiera aplicable define la incertidumbre material y del modo en el que se define.

A23. El apartado 19 requiere que el auditor determine si la información revelada en los estados financieros trata las cuestiones expuestas en dicho apartado. El auditor ha de realizar esta determinación además de determinar si la información revelada sobre una incertidumbre material requerida por el marco de información financiera aplicable es adecuada. La información a revelar requerida por algunos marcos de información financiera que es adicional a las cuestiones expuestas en el apartado 19 puede incluir revelaciones sobre:

- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de los hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Algunos marcos de información financiera pueden proporcionar orientaciones adicionales con respecto a la toma en consideración por la dirección de la magnitud del impacto potencial de los principales hechos o condiciones y de la probabilidad y momento de su ocurrencia.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre material (Ref: Apartado 20)

A24. Incluso cuando no existe una incertidumbre material, el apartado 20 requiere que el auditor evalúe, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, si los estados financieros revelan de manera adecuada los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Algunos marcos de información financiera pueden tratar la información a revelar acerca de:

- los principales hechos o condiciones;
 - la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de dichos hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones;
 - los planes de la dirección para mitigar el efecto de dichos hechos o condiciones o
 - los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- A25. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel incluye tener en cuenta la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y si los estados financieros, así como sus notas explicativas, representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel¹³. Según los hechos y circunstancias, el auditor puede determinar que es necesario revelar información adicional para lograr la presentación fiel. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que no existe una incertidumbre material y el marco de información financiera aplicable no requiere explícitamente que se revele información en relación con esas circunstancias.

Implicaciones para el informe de auditoría

Uso inadecuado del principio contable de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 21)

- A26. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada, será aplicable el requerimiento del apartado 21 que establece que el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.
- A27. Cuando la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento no es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias, se podrá requerir a la dirección, o esta podrá elegir, preparar los estados financieros utilizando otro principio (por ejemplo, el principio de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que el principio alternativo es aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada acerca del principio contable que se ha utilizado para preparar los estados financieros sea adecuada, si bien puede considerar apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 706 (Revisada)¹⁴ para llamar la atención del usuario sobre el principio alternativo y sobre los motivos de su utilización.

Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartados 22–23)

- A28. El hecho de que se haya identificado una incertidumbre material es una cuestión importante para que los usuarios comprendan los estados financieros. La utilización de una sección separada con un título que se refiera al hecho de que existe una incertidumbre material relativa a la Empresa en funcionamiento alerta a los usuarios sobre esta circunstancia.
- A29. En el anexo de esta NIA se pueden ver ejemplos de las declaraciones que se deben incluir en el informe de auditoría sobre los estados financieros cuando el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.
- A30. En el apartado 22 se establece la información mínima que se debe presentar en el informe de auditoría en cada una de las circunstancias que se describen. El auditor puede proporcionar información adicional para complementar las declaraciones requeridas, por ejemplo para explicar:
- que la existencia de una incertidumbre material es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros¹⁵ o

¹³ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 14

¹⁴ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹⁵ NIA 706 (Revisada), apartado A2

- el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (véase también el apartado A1).

Se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartado 22)

A31. El ejemplo 1 del anexo de esta NIA es una ilustración de un informe de auditoría cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros. El anexo de la NIA 700 (Revisada) también incluye ejemplos de redacción de la descripción que se debe incluir en relación con la Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría de todas las entidades, de las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la Empresa en funcionamiento.

No se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartado 23)

A32. Los ejemplos 2 y 3 del anexo de esta NIA muestran informes de auditoría con una opinión con salvedades y con una opinión desfavorable (adversa), respectivamente, cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento, pero no se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material.

A33. En una situación en la que existan varias incertidumbres que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos extremadamente poco frecuentes, denegar la opinión (abstenerse de opinar) en lugar de incluir las declaraciones requeridas por el apartado 22. La NIA 705 (Revisada) proporciona orientaciones sobre esta cuestión¹⁶.

Comunicación con reguladores (Ref: Apartados 22–23)

A34. Cuando el auditor de una entidad regulada considera que puede ser necesario incluir una referencia a cuestiones de Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría, puede ocurrir que el auditor esté obligado a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración (Ref: Apartado 24)

A35. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que realice o amplíe su valoración. Si la dirección no está dispuesta a hacerlo, puede ser adecuada una opinión con salvedades o la denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría, debido a que puede no ser posible que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, tal como la referente a la existencia de planes elaborados por la dirección o a la existencia de otros factores mitigantes.

¹⁶ NIA 705 (Revisada), apartado 10

Ejemplos de informes de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento

- Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión con salvedades cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros omiten la información a revelar requerida en relación con una incertidumbre material.

Ejemplo 1 – Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600¹).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros².
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada.
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.

Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

² NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros³

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota XXX de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.*]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁴

³ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

⁴ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)⁵.]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)⁵.]

⁵ Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En la Nota yy de los estados financieros se explica la magnitud de los acuerdos de financiación, el vencimiento y el importe total de la financiación; sin embargo, los estados financieros no incluyen un análisis del impacto o de la disponibilidad de refinanciación ni califican esta situación como una incertidumbre material.
- Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la revelación inadecuada de la incertidumbre material. Se expresa una opinión con salvedades porque el auditor ha concluido que los efectos sobre los estados financieros de esta revelación inadecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros.
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁶

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por la revelación incompleta de la información mencionada en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se explica en la Nota yy, los acuerdos financieros de la Sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X2. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.*]

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.*]

⁶ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).⁸]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).⁸]

⁷ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁸ Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 3 – Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y la Sociedad está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Los estados financieros no revelan la información requerida en relación con la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable (adversa) debido a que los efectos sobre los estados financieros de dicha omisión son materiales y generalizados.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁹

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Los acuerdos de financiación de la Sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente este hecho.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión desfavorable (adversa) que también afecta a la otra información.*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹⁰

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*]¹¹].

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

⁹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹¹ Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya texto en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la Empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.

[Dirección del auditor]

[Fecha]

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 580

MANIFESTACIONES ESCRITAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–2
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	3–4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7–8
Requerimientos	
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	9
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección.....	10–12
Otras manifestaciones escritas	13
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos.....	14
Forma de las manifestaciones escritas	15
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas.....	16–20
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	A1
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	A2–A6
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección.....	A7–A9
Otras manifestaciones escritas	A10–A13
Comunicación de una cantidad umbral	A14
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos.....	A15–A18
Forma de las manifestaciones escritas	A19–A21
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A22
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas	A23–A27
Anexo 1: Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas	
Anexo 2: Ejemplo de carta de manifestaciones	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 580, *Manifestaciones escritas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.
2. En el anexo 1 se incluye una lista de otras NIA que contienen requerimientos específicos de manifestaciones escritas sobre materias objeto de análisis. Los requerimientos específicos de manifestaciones escritas de otras NIA no limitan la aplicación de esta NIA.

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría

3. La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión¹. Las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría, similar a las respuestas a indagaciones. (Ref: Apartado A1)
4. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Asimismo, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o con respecto a afirmaciones concretas.

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad relativas a que consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor;
 - (b) fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para afirmaciones concretas contenidas en los estados financieros mediante manifestaciones escritas, cuando el auditor lo considere necesario o lo requieran otras NIA; y
 - (c) responder de modo adecuado a las manifestaciones escritas proporcionadas por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, o si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:
Manifestación escrita – Documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.
8. A efectos de esta NIA, las referencias a “la dirección” deben entenderse realizadas a “la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad”. Asimismo, en el caso de un marco de imagen fiel, la dirección es responsable de la preparación y presentación *fiel* de los estados financieros o de la preparación de estados financieros que *expresen la imagen fiel*, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate. (Ref: Apartados A2–A6)

¹ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 5 (c)

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

Preparación de los estados financieros

10. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría². (Ref: Apartados A7–A9, A14, A22)

Información proporcionada e integridad de las transacciones

11. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que:
- (a) ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría³, y
 - (b) todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros. (Ref: Apartados A7–A9, A14, A22)

Descripción de las responsabilidades de la dirección en las manifestaciones escritas

12. Las responsabilidades de la dirección se describirán en las manifestaciones escritas requeridas en los apartados 10 y 11 en la forma en que dichas responsabilidades se describen en los términos del encargo de auditoría.

Otras manifestaciones escritas

13. Otras NIA requieren que el auditor solicite manifestaciones escritas. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el auditor determinara que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o una o más afirmaciones concretas de los estados financieros, el auditor las solicitará. (Ref: Apartados A10–A13, A14, A22)

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

14. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de auditoría. (Ref: Apartados A15–A18)

Forma de las manifestaciones escritas

15. Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones. (Ref: Apartados A19–A21)

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas

16. Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinará el efecto que dichas reservas pueden tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: Apartados A24–A25)
17. En especial, si las manifestaciones escritas son incongruentes con otra evidencia de auditoría, el auditor aplicará procedimientos de auditoría para intentar resolver la cuestión. Si la cuestión no se resuelve, el auditor reconsiderará la valoración de la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, y determinará el efecto que esto puede tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: Apartado A23)
18. Si el auditor llega a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables, adoptará todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁴, teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

² NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(b)(i)

³ NIA 210, apartado 6(b)(iii)

⁴ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

19. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor:
- discutirá la cuestión con la dirección;
 - evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general; y
 - adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada), teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

20. El auditor denegará la opinión sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:
- concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 no sean fiables; o
 - la dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11. (Ref: Apartados A26–A27)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría (Ref: Apartado 3)

- A1. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Asimismo, la solicitud de manifestaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas (Ref: Apartado 9)

- A2. Las manifestaciones escritas se solicitan a los responsables de la preparación de los estados financieros. Estas personas pueden variar en función de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; no obstante, la dirección (más que los responsables del gobierno de la entidad) es a menudo la parte responsable. Por consiguiente, pueden solicitarse manifestaciones escritas al presidente ejecutivo y al director financiero de la entidad, o a las personas con cargos equivalentes en aquellas entidades en las que no se utilicen dichas denominaciones. En algunas circunstancias, sin embargo, otras partes, como los responsables del gobierno de la entidad, son también responsables de la preparación de los estados financieros.
- A3. Debido a su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, y sus responsabilidades relativas a la gestión del negocio de la entidad, sería de esperar que la dirección tuviera conocimiento suficiente del proceso seguido por la entidad para la preparación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en los mismos, en los que basar las manifestaciones escritas.
- A4. No obstante, en algunos casos la dirección puede decidir realizar indagaciones entre otras personas que participen en la preparación y presentación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en éstos, incluidas las personas que tengan conocimientos especializados relativos a las cuestiones sobre las que se solicitan las manifestaciones escritas. Estas personas pueden ser, entre otras:
- Un actuario responsable de mediciones contables que se determinen actuarialmente.
 - Ingenieros empleados que puedan tener responsabilidad y conocimientos especializados sobre mediciones de obligaciones medioambientales.
 - Asesores internos que puedan proporcionar información esencial para las provisiones por reclamaciones judiciales.
- A5. En algunos casos, la dirección puede incluir en las manifestaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el auditor acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones.
- A6. El auditor, con el fin de reforzar la necesidad de que la dirección realice manifestaciones fundadas, puede solicitar que la dirección incluya en las manifestaciones escritas una confirmación de que ha realizado las indagaciones que ha considerado adecuadas para estar en posición de realizar las manifestaciones escritas solicitadas. No se espera que dichas indagaciones requieran, por lo general, un proceso interno formal que vaya más allá de los que ya estén establecidos por la entidad.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartados 10-11)

- A7. La evidencia de auditoría obtenida durante la realización de la auditoría con respecto al cumplimiento por la dirección de las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11 no es suficiente si no se obtiene confirmación de la dirección de que considera que ha cumplido dichas responsabilidades. Esto se debe a que el auditor no puede juzgar, basándose sólo en otra evidencia de auditoría, si la dirección ha preparado y presentado los estados financieros, así como si ha proporcionado información al auditor, sobre la base del reconocimiento acordado y de la comprensión de sus responsabilidades. Por ejemplo, el auditor no podría concluir que la dirección le ha proporcionado toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría sin haberlo preguntado y sin haber recibido confirmación a este respecto.
- A8. Las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 parten del reconocimiento y de la comprensión, por parte de la dirección, de sus responsabilidades, reconocimiento realizado por la dirección en los términos del encargo de auditoría, solicitándole confirmación de que las ha cumplido. El auditor también puede pedir a la dirección que vuelva a confirmar en manifestaciones escritas el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades. Esto es habitual en algunas jurisdicciones, pero puede ser especialmente adecuado, en cualquier caso, cuando:
- las personas que firmaron los términos del encargo de auditoría en nombre de la entidad ya no tengan las responsabilidades relevantes;
 - los términos del encargo de auditoría se hubieran preparado en un ejercicio anterior;
 - exista algún indicio de que la dirección malinterpreta dichas responsabilidades; o
 - hubiera habido cambios de circunstancias que lo hicieran adecuado.

De forma congruente con el requerimiento de la NIA 210⁵, esta nueva confirmación de la dirección sobre el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades no se realiza sin perjuicio del leal saber y entender de la dirección (según lo indicado en el apartado A5 de esta NIA).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A9. Los mandatos de auditoría de los estados financieros de entidades del sector público pueden ser más amplios que los de otras entidades. En consecuencia, la premisa relativa a las responsabilidades de la dirección, a partir de la cual se realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público, puede dar lugar a manifestaciones escritas adicionales. Estas pueden incluir manifestaciones escritas que confirmen que las transacciones y hechos se han realizado de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones.

Otras manifestaciones escritas (Ref: Apartado 13)

Manifestaciones escritas adicionales sobre los estados financieros

- A10. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 10, el auditor puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Dichas manifestaciones escritas pueden complementar la manifestación escrita requerida por el apartado 10, pero no forman parte de ella. Puede tratarse de manifestaciones sobre lo siguiente:
- si la selección y la aplicación de políticas contables son adecuadas; y
 - si cuestiones como las siguientes, cuando sean relevantes de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, se han reconocido, medido, presentado o revelado de conformidad con dicho marco:
 - los planes o las intenciones que puedan afectar al valor contable o a la clasificación de activos y pasivos;
 - los pasivos, ya sean reales o contingentes;
 - la titularidad o el control de activos, los derechos de retención o gravámenes sobre activos, y activos pignorados como garantía; y
 - los aspectos de las disposiciones legales y reglamentarias y de los acuerdos contractuales que puedan afectar a los estados financieros, incluido el incumplimiento.

Manifestaciones escritas adicionales sobre información proporcionada al auditor

- A11. Adicionalmente a las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 11, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que ha comunicado al auditor todas las deficiencias de control interno de las que la dirección tenga conocimiento.

⁵ NIA 210, apartado 6(b)

Manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas

- A12. En la obtención de evidencia sobre juicios o intenciones, o en la evaluación de éstos, el auditor puede considerar una o más de las siguientes circunstancias:
- El historial de la entidad a la hora de llevar a cabo las intenciones que ha declarado.
 - Los motivos de la entidad para elegir una actuación concreta.
 - La capacidad de la entidad para seguir una actuación específica.
 - La existencia o la falta de cualquier otra información que pudiera haberse obtenido en el transcurso de la auditoría que pueda ser incongruente con el juicio o con la intención de la dirección.
- A13. Adicionalmente, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas de los estados financieros; en especial, para sustentar el conocimiento que el auditor haya obtenido de otra evidencia de auditoría sobre el juicio o la intención de la dirección con respecto a una afirmación concreta o a su integridad. Por ejemplo, si la intención de la dirección es importante para determinar el criterio de valoración de inversiones, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin una manifestación escrita de la dirección sobre sus intenciones. Aunque dichas manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

Comunicación de una cantidad umbral (Ref: Apartados 10–11, 13)

- A14. La NIA 450 requiere del auditor que acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes⁶. El auditor puede determinar un umbral a partir del cual las incorrecciones no puedan considerarse claramente insignificantes. Del mismo modo, el auditor puede considerar la posibilidad de comunicar a la dirección un umbral a efectos de las manifestaciones escritas solicitadas.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos (Ref: Apartado 14)

- A15. Debido a que las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría necesaria, la opinión del auditor no puede expresarse, y el informe de auditoría no puede fecharse, antes de la fecha de las manifestaciones escritas. Asimismo, debido a que al auditor le conciernen los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que puedan requerir ajustar los estados financieros o revelar información en ellos, la fecha de las manifestaciones escritas es lo más cercana posible a la del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior.
- A16. En algunas circunstancias puede ser adecuado que el auditor obtenga manifestaciones escritas sobre una afirmación concreta de los estados financieros en el transcurso de la auditoría. En este caso, puede ser necesario solicitar manifestaciones escritas actualizadas.
- A17. Las manifestaciones escritas se realizan sobre todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría porque la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas que hizo anteriormente con respecto a los periodos anteriores siguen siendo adecuadas. El auditor y la dirección pueden acordar una forma de manifestaciones escritas que actualice las manifestaciones escritas relativas a los periodos anteriores, haciendo referencia a si existen cambios con respecto a dichas manifestaciones escritas y, de ser así, de qué cambios se trata.
- A18. Pueden darse situaciones en las que la dirección actual no hubiera estado presente durante todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría. Dichas personas pueden afirmar que no están en situación de proporcionar parte o la totalidad de las manifestaciones escritas debido a que no ocupaban ese cargo durante el periodo. Este hecho, sin embargo, no reduce las responsabilidades de dichas personas en relación con los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, sigue siendo aplicable el requerimiento de que el auditor les solicite manifestaciones escritas que cubran la totalidad del periodo o periodos relevantes.

Forma de las manifestaciones escritas (Ref: Apartado 15)

- A19. Las manifestaciones escritas deben incluirse en una carta de manifestaciones dirigida al auditor. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir a la dirección que realice una declaración pública escrita sobre sus responsabilidades. Aunque dicha declaración es una manifestación dirigida a los usuarios de los estados financieros o a las autoridades correspondientes, el auditor puede determinar que es una forma adecuada de manifestación escrita con respecto a la totalidad o parte de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11. En consecuencia, no es necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dicha declaración. Los factores que pueden afectar a la determinación del auditor incluyen los siguientes:

⁶ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5

- Si la declaración incluye una confirmación del cumplimiento de las responsabilidades a las que hacen referencia los apartados 10 y 11.
 - Si la declaración la han realizado o aprobado aquellos a los que el auditor solicita las manifestaciones escritas relevantes.
 - Si se proporciona al auditor una copia de la declaración en la fecha más cercana posible a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior (véase apartado 14).
- A20. Una declaración formal del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias de la aprobación de los estados financieros no aportaría información suficiente para demostrar al auditor que se han realizado, conscientemente, todas las manifestaciones necesarias. La expresión de las responsabilidades de la dirección en las disposiciones legales o reglamentarias tampoco es un sustituto de las manifestaciones escritas solicitadas.
- A21. En el anexo 2 se proporciona un ejemplo ilustrativo de una carta de manifestaciones.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 10–11, 13)

- A22. La NIA 260 (Revisada) requiere al auditor que comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado a la dirección⁷.

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas (Ref: Apartados 16-17)

- A23. En el caso de que se hayan detectado incongruencias entre una o más manifestaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, el auditor puede considerar si la valoración del riesgo sigue siendo adecuada y, en el caso de que no lo fuera, revisar la valoración del riesgo y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados.
- A24. Las reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, pueden llevar al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección realice manifestaciones inexactas en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. En este caso, el auditor puede considerar la posibilidad de renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, salvo que los responsables del gobierno de la entidad adopten medidas correctoras adecuadas. No obstante, dichas medidas pueden no ser suficientes para permitir que el auditor exprese una opinión no modificada.
- A25. La NIA 230 requiere al auditor que documente las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría, las conclusiones al respecto alcanzadas y los juicios profesionales significativos emitidos para llegar a dichas conclusiones⁸. El auditor puede haber identificado cuestiones significativas relacionadas con la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento y, no obstante, haber llegado a la conclusión de que las manifestaciones escritas son fiables. En este caso, la cuestión significativa se documenta de conformidad con la NIA 230.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartado 20)

- A26. Tal y como se explica en el apartado A7, el auditor no puede juzgar solamente a partir de otra evidencia de auditoría si la dirección ha cumplido las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11. Por ello, si, como se describe en el apartado 20(a), el auditor concluye que las manifestaciones escritas sobre estas cuestiones no son fiables, o si la dirección no le proporciona dichas manifestaciones escritas, el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad no se limitan a elementos, cuentas o partidas concretas de los estados financieros, sino que son generalizados. La NIA 705 (Revisada) requiere al auditor que, en dichas circunstancias, deniegue la opinión sobre los estados financieros⁹.
- A27. El hecho de que unas manifestaciones escritas contengan modificaciones con respecto a las solicitadas por el auditor no significa, necesariamente, que la dirección no haya proporcionado las manifestaciones escritas. Sin embargo, la razón subyacente a dicha modificación puede afectar a la opinión expresada por el auditor en el informe de auditoría. Por ejemplo:
- La manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de su responsabilidad en la preparación de los estados financieros puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto por el incumplimiento material de un requerimiento concreto del marco de información financiera aplicable, los estados financieros se han preparado de conformidad con dicho marco. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha proporcionado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere al auditor que considere el efecto del incumplimiento sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

⁷ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(c)(ii)

⁸ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8(c) y 10

⁹ NIA 705 (Revisada), apartado 9

- La manifestación escrita sobre la responsabilidad de la dirección de proporcionar al auditor toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto la información que ha sido destruida en un incendio, ha proporcionado al auditor dicha información. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha proporcionado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere que el auditor considere los efectos de generalización que la información destruida en el incendio tiene sobre los estados financieros y el efecto sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren manifestaciones escritas específicas sobre la materia objeto de análisis. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartado 40
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartado 17
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartado 14
- NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas* – apartado 12
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 37
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 26
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartado 9
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento* – apartado 16(e)
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartado 9
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 13(c)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por esta y por otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570 (Revisada)¹ de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor)

(Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX², a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros *expresan la imagen fiel* (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que (*según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente*):

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros *expresan la imagen fiel* (o se presentan fielmente), de conformidad con dichas Normas.
- Los métodos, datos y las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son adecuados para alcanzar el reconocimiento, medición o revelación razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (NIA 540 (Revisada))
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA 550)
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NIA 560)
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas. (NIA 450)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada (véase el apartado A10 de esta NIA).]

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado³:
 - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
 - Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la

¹ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

² Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, ajustará la fecha de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.

³ Si el auditor ha incluido otras cuestiones en relación con las responsabilidades de la dirección en la carta de encargo de la auditoría de conformidad con la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, se puede considerar incluir esas cuestiones en las manifestaciones escritas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

entidad e implica a:

- la dirección;
- los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
- otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude o a indicios de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (NIA 240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA 250 (Revisada))
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA).]

La Dirección

La Dirección

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600

CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)

(Aplicable a las auditorías de estados financieros de grupos correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivos	8
Definiciones	9-10
Requerimientos	
Responsabilidad	11
Aceptación y continuidad	12-14
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría	15-16
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos	17-18
Conocimiento del auditor de un componente.....	19-20
Importancia relativa	21-23
Respuestas a los riesgos valorados.....	24-31
Proceso de consolidación.....	32-37
Hechos posteriores al cierre	38-39
Comunicación con el auditor de un componente	40-41
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.....	42-45
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	46-49
Documentación	50
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo.....	A1
Definiciones.....	A2-A7
Responsabilidad	A8-A9
Aceptación y continuidad	A10-A21
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría.....	A22
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos	A23-A31
Conocimiento del auditor de un componente.....	A32-A41
Importancia relativa	A42-A46
Respuestas a los riesgos valorados.....	A47-A55
Proceso de consolidación.....	A56

Comunicación con el auditor de un componente	A57–A60
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.....	A61–A63
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	A64–A66
Anexo 1: Ejemplo de informe de auditoría cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo	
Anexo 2: Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento	
Anexo 3: Ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo	
Anexo 4: Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente	
Anexo 5: Cuestiones requeridas y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son aplicables a las auditorías de grupos. Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.
2. Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, un auditor puede pedir a otro auditor que presencie el recuento de las existencias o inspeccione los activos fijos físicos situados en un lugar lejano.
3. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. El equipo del encargo del grupo puede decidir utilizar la evidencia de auditoría en la que se basa la opinión de auditoría sobre los estados financieros del componente como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo; en este caso, los requerimientos de esta NIA son también de aplicación. (Ref: Apartado A1)
4. De conformidad con lo establecido en la NIA 220¹, se requiere que el socio del encargo del grupo se satisfaga de que aquellos que realicen el encargo de auditoría del grupo, incluidos los auditores de los componentes, reúnan, en conjunto, la competencia y las aptitudes adecuadas. El socio del encargo del grupo también es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del grupo.
5. El socio del encargo del grupo aplicará los requerimientos de la NIA 220 independientemente de si es el equipo del encargo del grupo o el auditor de un componente quien realiza el trabajo sobre la información financiera de dicho componente. Esta NIA facilita al socio del encargo del grupo el cumplimiento con los requerimientos de la NIA 220 cuando los auditores de los componentes realizan el trabajo sobre la información financiera de dichos componentes.
6. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material en los estados financieros y del riesgo de que el auditor no detecte dicha incorrección². En la auditoría de un grupo, esto incluye el riesgo de que el auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera del componente que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo, y el riesgo de que el equipo del encargo del grupo pueda no detectar dicha incorrección. Esta NIA expone los hechos que el equipo del encargo del grupo debe tener en cuenta para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en los procedimientos de valoración del riesgo y en los procedimientos de auditoría posteriores aplicados por los auditores de los componentes a la información financiera de éstos. El propósito de esta participación es la obtención de evidencia de auditoría adecuada en la que basar la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Fecha de entrada en vigor

7. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros de grupos correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

8. Los objetivos del auditor son:
 - (a) determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo; y
 - (b) si actúa como auditor de los estados financieros del grupo
 - (i) la comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización de su trabajo sobre la información financiera relacionada con los componentes, así como sobre sus hallazgos; y
 - (ii) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

9. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:
 - (a) Componente – Una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente

¹ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 14-15

² NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A35

- o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A2–A4)
- (b) Auditor del componente – Auditor que, a petición del equipo del encargo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente. (Ref: Apartado A7)
 - (c) Dirección del componente – La dirección responsable de la preparación de la información financiera de un componente.
 - (d) Importancia relativa del componente – La importancia relativa para un componente determinada por el equipo del encargo del grupo.
 - (e) Grupo – Todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.
 - (f) Auditoría del grupo – La auditoría de los estados financieros del grupo.
 - (g) Opinión de auditoría del grupo – La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
 - (h) Socio del encargo del grupo – El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo del grupo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos constituirán, de forma colectiva, el socio del encargo del grupo y el equipo del encargo del grupo, respectivamente. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.
 - (i) Equipo del encargo del grupo – Los socios de auditoría, incluido el socio del encargo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.
 - (j) Estados financieros del grupo – Los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término "estados financieros del grupo" también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante pero se encuentran bajo control común.
 - (k) Dirección del grupo – La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.
 - (l) Controles del grupo – Controles diseñados, implementados y mantenidos por la dirección del grupo sobre la información financiera de éste.
 - (m) Componente significativo – Componente identificado por el equipo del encargo del grupo que: (i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o (ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material. (Ref: Apartados A5–A6)
10. La referencia al “marco de información financiera aplicable” debe entenderse realizada al marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo. La referencia al "proceso de consolidación" incluye:
- (a) el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de la información financiera de los componentes en los estados financieros del grupo mediante consolidación, consolidación proporcional o los métodos contables de la participación o del coste; y
 - (b) la agregación en unos estados financieros combinados de la información financiera de componentes que no tienen una dominante pero que están bajo control común.

Requerimientos

Responsabilidad

11. El socio del encargo del grupo es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias³. Por ello, el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no hará referencia al auditor de un componente, a menos que disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha mención. Si dicha mención es obligatoria en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, en el informe de auditoría se indicará que la mención realizada no reduce la responsabilidad del socio del encargo del grupo o de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, en relación con la opinión de auditoría sobre el grupo. (Ref: Apartados A8–A9)

³ NIA 220, apartado 15

Aceptación y continuidad

12. Al aplicar la NIA 220, el socio del encargo del grupo determinará si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. A estos efectos, el equipo del encargo del grupo obtendrá el conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean significativos. En los casos en los que los auditores de los componentes vayan a realizar un trabajo sobre la información financiera de dichos componentes, el socio del encargo del grupo evaluará si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo de dichos auditores de los componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A10–A12)
13. Si el socio del encargo del grupo concluye que:
 - (a) al equipo del encargo del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y
 - (b) el posible efecto de esta imposibilidad dará lugar a una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo⁴, el socio del encargo del grupo deberá:
 - (a) en el caso de un nuevo encargo, no aceptar el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; o
 - (b) en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o si la renuncia al encargo no es posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría hasta donde le haya sido posible, denegar la opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A13–A19)

Términos del encargo

14. El socio del encargo del grupo acordará los términos del encargo de auditoría del grupo de conformidad con la NIA 210⁵. (Ref: Apartados A20–A21)

Estrategia global de auditoría y plan de auditoría

15. El equipo del encargo del grupo establecerá una estrategia global de auditoría y desarrollará un plan de auditoría del grupo de conformidad con la NIA 300⁶.
16. El socio del encargo del grupo revisará la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo. (Ref: Apartado A22)

Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

17. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno⁷. El equipo del encargo del grupo deberá:
 - (a) mejorar su conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos, así como de los controles del grupo, durante la fase de aceptación o continuidad; y
 - (b) obtener conocimiento del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes. (Ref: Apartados A23–A29)
18. El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento suficiente para:
 - (a) confirmar o modificar la identificación inicialmente realizada de los componentes que probablemente sean significativos; y
 - (b) valorar los riesgos de incorrección en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error⁸. (Ref: Apartados A30–A31)

Conocimiento del auditor de un componente

19. Si el equipo del encargo del grupo prevé solicitar al auditor de un componente que realice trabajo sobre la información financiera del componente, el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento sobre las siguientes cuestiones: (Ref:

⁴ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁵ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

⁶ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartados 7-12

⁷ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

⁸ NIA 315 (Revisada 2019)

Apartados A32–A35)

- (a) Si el auditor del componente conoce y cumplirá los requerimientos de ética que sean aplicables para la auditoría del grupo y, en especial, si dicho auditor es independiente. (Ref: Apartado A37)
 - (b) La competencia profesional del auditor del componente. (Ref: Apartado A38)
 - (c) Si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
 - (d) Si el auditor del componente desarrolla su actividad en un entorno regulador en el que se supervisa activamente a los auditores. (Ref: Apartado A36)
20. En el caso de que el auditor de un componente no cumpla los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo, o el equipo del encargo del grupo tenga serias reservas acerca de las cuestiones enumeradas en el apartado 19(a)-(c), el equipo del encargo del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente sin solicitar a dicho auditor la realización de un trabajo sobre tal información. (Ref: Apartados A39–A41)

Importancia relativa

21. El equipo del encargo del grupo determinará lo siguiente: (Ref: Apartado A42)
- (a) La importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto, en el momento en el que establezca la estrategia global de auditoría del grupo.
 - (b) El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, cuando, teniendo en cuenta las circunstancias específicas del grupo, existan determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo en relación con los cuales la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto quepa, razonablemente, prever que influya en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo.
 - (c) La importancia relativa de aquellos componentes en relación con los cuales sus auditores vayan a realizar una auditoría o una revisión a efectos de la auditoría del grupo. La importancia relativa para el componente será inferior a la de los estados financieros del grupo en su conjunto, a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros del grupo supere la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto. (Ref: Apartados A43–A44)
 - (d) El umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A45)
22. Cuando los auditores de los componentes vayan a realizar una auditoría a efectos de la auditoría del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo determinada a nivel del componente. (Ref: Apartado A46)
23. Si un componente está sujeto a auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, y el equipo del encargo del grupo decide utilizar dicha auditoría como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo, el equipo del encargo del grupo determinará si:
- (a) la importancia relativa para los estados financieros del componente en su conjunto; y
 - (b) la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel del componente
- cumplen los requerimientos de esta NIA.

Respuestas a los riesgos valorados

24. El auditor debe diseñar e implementar respuestas adecuadas frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros⁹. El equipo del encargo del grupo determinará el tipo de trabajo a realizar, por él mismo, o por los auditores de los componentes en su nombre, sobre la información financiera de los componentes (véanse los apartados 26-29). El equipo del encargo del grupo determinará también la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes (véanse los apartados 30-31).
25. Si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación o sobre la información financiera de los componentes se basan en la expectativa de que los controles del grupo operan eficazmente, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones, el equipo del encargo del grupo realizará pruebas, o solicitará al auditor del componente que realice pruebas, sobre la eficacia operativa de dichos controles.

⁹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes (Ref: Apartado A47)

Componentes significativos.

26. En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea significativo para el grupo desde el punto de vista financiero, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una auditoría de la información financiera de dicho componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
27. En el caso de un componente que sea significativo porque es probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o sus circunstancias específicas, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:
 - (a) Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
 - (b) Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A48)
 - (c) Procedimientos de auditoría específicos en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A49)

Componentes no significativos

28. Para los componentes que no sean significativos, el equipo del encargo del grupo aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo. (Ref: Apartado A50)
29. Si el equipo del encargo del grupo considera que no se va a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo a partir de:
 - (a) el trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos;
 - (b) el trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación; y
 - (c) los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo,

el equipo del encargo del grupo seleccionará algunos componentes que no sean significativos y realizará, o solicitará al auditor del componente que realice, una o más de las actuaciones siguientes en relación con la información financiera de los componentes individuales seleccionados: (Ref: Apartados A51–A53)

- Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
- Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar.
- Una revisión de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
- Procedimientos específicos.

El equipo del encargo del grupo variará la selección de componentes a lo largo del tiempo.

Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes (Ref: Apartados A54–A55)

Componentes significativos - Valoración del riesgo

30. Si el auditor de un componente realiza una auditoría de la información financiera de un componente significativo, el equipo del encargo del grupo participará en la valoración del riesgo realizada por el auditor de dicho componente para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente, pero como mínimo dicha participación incluirá las siguientes actuaciones:
 - (a) discusión con el auditor del componente o con la dirección del componente sobre aquellas actividades empresariales del componente que sean significativas para el grupo;
 - (b) discusión con el auditor del componente sobre la probabilidad de que en la información financiera de dicho componente exista incorrección material, debida a fraude o error; y
 - (c) revisión de la documentación del auditor del componente relativa a los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Dicha documentación puede consistir en un memorando que refleje las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.

Riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Procedimientos de auditoría

posteriores a realizar.

31. En el caso de que se hayan identificado riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente sobre el cual el auditor de éste trabaja, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a aplicar para responder a los riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Sobre la base de su conocimiento del auditor del componente, el equipo del encargo del grupo determinará si es necesaria su participación en dichos procedimientos de auditoría posteriores.

Proceso de consolidación

32. De conformidad con el apartado 17, el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento de los controles del grupo y del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones proporcionadas por la dirección del grupo a los componentes. De conformidad con el apartado 25, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente a solicitud del equipo del encargo del grupo, realizará pruebas sobre la eficacia operativa de los controles del grupo, si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación se basan en una expectativa de que los controles del grupo operan de forma eficaz, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones.
33. El equipo del encargo del grupo diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo surgidos en el proceso de consolidación. Ello incluirá la evaluación de si todos los componentes han sido incluidos en los estados financieros del grupo.
34. El equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación, así como si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo de la dirección. (Ref: Apartado A56)
35. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.
36. El equipo del encargo del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 41(c)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.
37. Si los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Hechos posteriores al cierre

38. Cuando el equipo del encargo del grupo o los auditores de los componentes auditen la información financiera de éstos, el equipo del encargo del grupo, o los auditores de los componentes, aplicarán procedimientos diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría de los estados financieros del grupo, que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.
39. Cuando los auditores de los componentes realicen trabajos distintos a una auditoría de la información financiera de los componentes, el equipo del encargo del grupo solicitará a dichos auditores que notifiquen al equipo del encargo del grupo si tienen conocimiento de hechos posteriores al cierre que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.

Comunicación con el auditor de un componente

40. El equipo del encargo del grupo comunicará, en el momento oportuno, sus requerimientos al auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al equipo del encargo del grupo. También incluirá lo siguiente: (Ref: Apartados A57, A58, A60)
 - (a) Una solicitud de que el auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo del grupo va a utilizar el trabajo de dicho auditor, confirme que colaborará con el equipo del encargo del grupo. (Ref: Apartado A59)
 - (b) Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia.
 - (c) En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa para el componente (y, cuando proceda, el nivel o niveles de importancia relativa establecida para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.

- (d) Los riesgos significativos de incorrección material, debida a fraude o error, identificados en los estados financieros del grupo, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, cualquier otro riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificado en dicho componente, así como las respuestas del auditor del componente frente a dicho riesgo.
 - (e) Una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo, y cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o por el equipo del encargo del grupo. El equipo del encargo del grupo determinará si se debe comunicar a los auditores de otros componentes dichas partes vinculadas adicionales.
41. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el equipo del encargo del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref: Apartado A60)
- (a) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relativos a la independencia y a la competencia profesional;
 - (b) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del equipo del encargo del grupo;
 - (c) la identificación de la información financiera del componente sobre la que el auditor del componente está informando;
 - (d) la información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente que puedan dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo;
 - (e) una lista de las incorrecciones no corregidas en la información financiera del componente (no es necesario que la lista incluya las incorrecciones que estén por debajo del umbral de las incorrecciones claramente insignificantes comunicado por el equipo del encargo del grupo (véase el apartado 40(c));
 - (f) los indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;
 - (g) una descripción de cualquier deficiencia significativa que haya sido identificada en el control interno del componente;
 - (h) otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los responsables del gobierno del componente, incluido el fraude o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñen una función significativa en el control interno del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información financiera del componente;
 - (i) cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente desee llamar la atención del equipo del encargo del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y
 - (j) los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo

42. El equipo del encargo del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente (véase el apartado 41). El equipo del encargo del grupo:
- (a) discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente y, según corresponda, con la dirección del componente o con la dirección del grupo; y
 - (b) determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. (Ref: Apartado A61)
43. Si el equipo del encargo del grupo concluyera que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el equipo del encargo del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del encargo del grupo.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

44. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión de auditoría¹⁰. El equipo del encargo del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación, y del trabajo realizado por dicho equipo y por los auditores de los componentes sobre la

¹⁰ NIA 200, apartado 17

información financiera de éstos, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartado A62)

45. El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el equipo del encargo del grupo o comunicada por los auditores de un componente) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A63)

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo

46. El equipo del encargo del grupo determinará las deficiencias identificadas en el control interno que deben ser comunicadas a los responsables del gobierno y a la dirección del grupo de conformidad con la NIA 265¹¹. Para ello, el equipo del encargo del grupo considerará:
- (a) las deficiencias en los controles internos del grupo que dicho equipo haya identificado;
 - (b) las deficiencias en el control interno que dicho equipo haya identificado en los componentes; y
 - (c) las deficiencias en el control interno sobre las que los auditores de un componente hayan llamado la atención del equipo del encargo del grupo.
47. En el caso de que el equipo del encargo del grupo haya detectado la existencia de fraude, o de que el auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude (véase el apartado 41(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref: Apartado A64)
48. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. En este caso, el equipo del encargo del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección del componente de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del equipo del encargo del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros del componente, pero que la dirección de este último pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección del componente, el equipo del encargo del grupo discutirá el asunto con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el equipo del encargo del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que la cuestión se resuelva. (Ref: Apartado A65)

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

49. El equipo del encargo del grupo comunicará lo siguiente a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 (Revisada)¹² y otras NIA: (Ref: Apartado A66)
- (a) Una descripción general del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes.
 - (b) Una descripción general de la naturaleza de la participación planificada del equipo del encargo del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los componentes significativos.
 - (c) Los casos en que de la evaluación del trabajo del auditor de un componente realizada por el equipo del encargo del grupo hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor.
 - (d) Cualquier limitación en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo haya sido restringido.
 - (e) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en los controles del grupo u otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.

Documentación

50. El equipo del encargo del grupo incluirá en la documentación de auditoría¹³:
- (a) Un análisis de los componentes, con indicación de aquéllos que sean significativos, y el tipo de trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes.
 - (b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo

¹¹ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*

¹² NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

¹³ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

realizado por los auditores de los componentes en relación con los componentes significativos, incluido, cuando proceda, en relación con la revisión efectuada por el equipo del encargo del grupo de partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes, y sus conclusiones.

- (c) Las comunicaciones escritas entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos del equipo del encargo del grupo.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias o por otro motivo (Ref: Apartado 3)

- A1. Entre los factores que pueden afectar a la decisión del equipo del encargo del grupo de utilizar o no una auditoría requerida por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo se incluyen los siguientes:
- La existencia de diferencias entre el marco de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros del componente y el aplicado al preparar los estados financieros del grupo.
 - La existencia de diferencias entre las normas de auditoría y otras normas aplicadas por el auditor del componente y las aplicadas en la auditoría de los estados financieros del grupo.
 - La realización a tiempo de la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir con el calendario de información del grupo.

Definiciones

Componente (Ref: Apartado 9(a))

- A2. La estructura de un grupo afecta al modo de identificar los componentes. Por ejemplo, el sistema de información financiera del grupo puede basarse en una estructura organizativa que proporcione información financiera que ha de prepararse por una dominante y una o más dependientes, negocios conjuntos, o entidades participadas contabilizadas por los métodos de la participación o del coste; por un establecimiento principal y una o más divisiones o sucursales; o por una combinación de ambas. Sin embargo, algunos grupos pueden organizar sus sistemas de información financiera por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o por ubicación geográfica. En estos casos, por entidad o unidad de negocio para la cual la dirección del grupo o del componente prepara información financiera que se incluye en los estados financieros del grupo puede entenderse una función, un proceso, un producto o servicio (o grupos de productos o servicios), o una ubicación geográfica.
- A3. Pueden existir varios niveles de componentes dentro del sistema de información financiera del grupo, en cuyo caso puede resultar más apropiado identificar componentes a determinados niveles de agregación en lugar de individualmente.
- A4. Los componentes agregados a un determinado nivel pueden constituir un componente a efectos de la auditoría del grupo; sin embargo, dicho componente puede también preparar estados financieros del grupo que incorporen la información financiera de los componentes que engloba (es decir, un subgrupo). En consecuencia, varios socios y equipos del encargo del grupo pueden aplicar esta NIA para diferentes subgrupos dentro de un grupo más amplio.

Componente significativo (Ref: Apartado 9(m))

- A5. A medida que la significatividad financiera individual de un componente aumenta, por lo general, los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo también aumentan. El equipo del encargo del grupo puede aplicar un cierto porcentaje a una referencia elegida, como ayuda para identificar componentes que individualmente tienen significatividad financiera. La identificación de una referencia y la determinación de un porcentaje a aplicar conllevan la aplicación del juicio profesional. Dependiendo de la naturaleza y circunstancias del grupo, pueden ser referencias apropiadas los activos, los pasivos, los flujos de efectivo, los beneficios o el volumen de operaciones del grupo. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede considerar que los componentes que superen el 15% de la referencia elegida son significativos. Un porcentaje mayor o menor puede, sin embargo, considerarse apropiado según las circunstancias.
- A6. El equipo del encargo del grupo puede considerar también que un componente es fuente probable de riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debido a la naturaleza o a las circunstancias específicas de dicho componente. Por ejemplo, un componente puede realizar operaciones en moneda extranjera y, por ello, exponer al grupo a un riesgo significativo de incorrección material, aun cuando el componente individualmente considerado no tenga significatividad para el grupo desde el punto de vista financiero.

Auditor de un componente (Ref: Apartado 9(b))

- A7. Un miembro del equipo del encargo del grupo puede realizar un trabajo sobre la información financiera de un componente para la auditoría del grupo a petición del equipo del encargo del grupo. Cuando éste es el caso, este miembro del equipo del encargo se considera también auditor del componente.

Responsabilidad (Ref: Apartado 11)

- A8. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, en ese caso, sean responsables de sus hallazgos, conclusiones u opiniones globales, el socio del encargo del grupo, o la firma de auditoría a la que pertenece dicho socio, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.
- A9. Cuando la opinión de auditoría del grupo sea una opinión modificada porque el equipo del encargo del grupo no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más componentes, el párrafo “Fundamento de la opinión modificada” del informe de auditoría de los estados financieros del grupo describirá los motivos de esa imposibilidad sin referirse al auditor del componente, a menos que dicha referencia sea necesaria para explicar adecuadamente las circunstancias¹⁴.

Aceptación y continuidad

Obtención de conocimiento en la fase de aceptación o continuidad (Ref: Apartado 12)

- A10. En el caso de un nuevo encargo, el equipo del encargo del grupo puede obtener conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos a partir de:
- la información proporcionada por la dirección del grupo;
 - la comunicación con la dirección del grupo; y
 - en su caso, la comunicación con el anterior equipo del encargo del grupo, con la dirección del componente o con los auditores de los componentes.
- A11. El conocimiento del equipo del encargo del grupo puede incluir los siguientes aspectos:
- La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa (es decir, el modo en el que está organizado el sistema de información financiera del grupo).
 - Las actividades de negocio de los componentes que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos político y económico, sectorial y regulador, en los que desarrollan tales actividades.
 - La utilización de organizaciones de servicios, incluidos centros de servicios compartidos.
 - Una descripción de los controles del grupo.
 - La complejidad del proceso de consolidación.
 - Si los auditores de los componentes que no forman parte de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, ni de una firma de la red de dicha firma de auditoría, realizarán trabajo sobre la información financiera de alguno de los componentes, y el fundamento de la dirección del grupo para nombrar a más de un auditor.
 - Si el equipo del encargo del grupo:
 - tendrá acceso ilimitado a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente, a la información del componente y a los auditores del componente (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); y
 - podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes.
- A12. En el caso de un encargo recurrente, la capacidad del equipo del encargo del grupo para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, como, por ejemplo:
- Cambios en la estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, enajenaciones, reorganizaciones o cambios en el modo en el que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
 - Cambios en las actividades empresariales de los componentes que son significativas para el grupo.
 - Cambios en la composición de los responsables del gobierno del grupo, la dirección del grupo o los directivos clave de los componentes significativos.

¹⁴ NIA 705 (Revisada), apartado 20

- Reservas del equipo del encargo del grupo acerca de la integridad y competencia de la dirección del grupo o de los componentes.
- Cambios en los controles del grupo.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable.

Expectativa de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 13)

- A13. Un grupo puede constar únicamente de componentes que no se consideren significativos. En estas circunstancias, el socio del encargo del grupo puede razonablemente esperar obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si el equipo del encargo del grupo puede:
- realizar un trabajo sobre la información financiera de algunos de estos componentes; y
 - participar en el trabajo realizado por los auditores de los componentes sobre la información financiera de otros componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Acceso a la información (Ref: Apartado 13)

- A14. El acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo puede estar restringido por circunstancias que la dirección del grupo no pueda evitar, por ejemplo, debido a normativa legal relacionada con la confidencialidad y privacidad de datos, o porque el auditor de un componente deniegue el acceso a la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del encargo del grupo. Asimismo, también la dirección del grupo puede restringir el acceso a dicha información.
- A15. Aun cuando el acceso a la información esté restringido por las circunstancias, el equipo del encargo del grupo podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; sin embargo, esto será menos probable a medida que aumente la significatividad del componente. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede no tener acceso a los responsables del gobierno, a la dirección o al auditor (incluida la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del encargo del grupo) de un componente contabilizado por el método de la participación. Si el componente no es significativo, y el equipo del encargo del grupo dispone de los estados financieros completos del componente, incluido el informe de auditoría de dichos estados financieros, y tiene acceso a la información que posee la dirección del grupo en relación con dicho componente, el equipo del encargo del grupo puede llegar a concluir que dicha información constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada con relación a dicho componente. Sin embargo, si el componente es significativo, el equipo del encargo del grupo no podrá cumplir con los requerimientos de esta NIA relevantes en las circunstancias de la auditoría de un grupo. Por ejemplo, al equipo del encargo del grupo no le será posible cumplir con el requerimiento de participación en el trabajo del auditor del componente, establecido en los apartados 30 y 31. El equipo del encargo del grupo no podrá, por lo tanto, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con dicho componente. El efecto de la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA 705 (Revisada).
- A16. El equipo del encargo del grupo no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada si la dirección del grupo restringe el acceso de dicho equipo o del auditor de un componente a la información de un componente significativo.
- A17. Aunque el equipo del encargo del grupo pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la restricción se produzca en relación con un componente considerado no significativo, el motivo de la restricción puede afectar a la opinión de auditoría del grupo. Por ejemplo, puede afectar a la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo a las indagaciones del equipo del encargo del grupo, y de las manifestaciones de la dirección del grupo al equipo del encargo del grupo.
- A18. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. Asimismo, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de rehusar o renunciar a un encargo. En estas circunstancias, esta NIA sigue siendo aplicable a la auditoría del grupo, y el efecto de la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA 705 (Revisada).
- A19. El anexo 1 contiene un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades por la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente significativo contabilizado por el método de la participación, siendo el efecto, a juicio del equipo del encargo del grupo, material pero no generalizado.

Términos del encargo (Ref: Apartado 14)

- A20. En los términos del encargo se identifica el marco de información financiera aplicable¹⁵. En los términos del encargo de auditoría de un grupo pueden incluirse cuestiones adicionales, tales como que:

¹⁵ NIA 210, apartado 8

- la comunicación entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes no debe restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
- las comunicaciones importantes entre los auditores del componente, los responsables del gobierno de dicho componente, y la dirección del componente, incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben dirigirse también al equipo del encargo del grupo;
- las comunicaciones importantes entre las autoridades reguladoras y los componentes, relativas a la información financiera, deben dirigirse también al equipo del encargo del grupo; y
- en la medida en que el equipo del encargo del grupo lo considere necesario, debe permitírsele:
 - tener acceso a la información de los componentes, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes y a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); y
 - realizar trabajo sobre la información financiera de los componentes o solicitar a los auditores de los componentes que lo realicen.

A21. Las restricciones impuestas en relación con:

- el acceso del equipo del encargo del grupo a la información de los componentes, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes o a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); o
- el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes,

después de la aceptación del encargo de auditoría del grupo por el socio del encargo del grupo, conllevan la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, lo que puede afectar a la opinión de auditoría del grupo. En circunstancias excepcionales, puede incluso llevar a renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

Estrategia global de auditoría y plan de auditoría (Ref: Apartado 16)

A22. La revisión por el socio del encargo del grupo de la estrategia global de auditoría del grupo y del plan de auditoría del grupo es una parte importante del cumplimiento de su responsabilidad de dirigir el encargo de auditoría del grupo.

Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

Cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento (Ref: Apartado 17)

A23. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones sobre las cuestiones que el auditor puede considerar para la obtención de conocimiento del sector, de la regulación y de otros factores externos que afecten a la entidad, incluidos el marco de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; sus objetivos y estrategias y los correspondientes riesgos de negocio; y la medición y revisión de la evolución financiera de la entidad¹⁶. El anexo 2 de esta NIA contiene orientaciones sobre cuestiones que afectan específicamente a los grupos, incluido el proceso de consolidación.

Instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes (Ref: Apartado 17)

A24. Para lograr la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del grupo, generalmente, proporciona instrucciones a los componentes. Dichas instrucciones especifican los requerimientos que debe cumplir la información financiera de los componentes que será incluida en los estados financieros del grupo, y, a menudo, incluyen manuales de procedimientos de información financiera y un dossier de consolidación. Un dossier de consolidación generalmente se compone de formularios normalizados destinados a proporcionar información financiera para su incorporación a los estados financieros del grupo. Sin embargo, los dossiers de consolidación generalmente no adoptan la forma de estados financieros completos preparados y presentados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A25. Las instrucciones habitualmente abarcan los siguientes aspectos:

- las políticas contables a aplicar;
- la información a revelar en los estados financieros del grupo, bien por requerimiento legal o por otro motivo, incluidos:
 - la identificación de segmentos y la información sobre ellos;
 - las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
 - las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados;
 - los saldos contables intragrupo; y

¹⁶ NIA 315 (Revisada 2019), apartados A62-A64 y anexo 1

- una previsión temporal de presentación de la información.

A26. El equipo del encargo del grupo determinará, con respecto a las instrucciones, entre otras cosas, lo siguiente:

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para cumplimentar el dossier de consolidación.
- Si las instrucciones:
 - describen adecuadamente las características del marco de información aplicable;
 - prevén información a revelar suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información correspondiente a los segmentos;
 - prevén la identificación de los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y los saldos contables intragrupo; y
 - prevén la aprobación de la información financiera por la dirección del componente.

Fraude (Ref: Apartado 17)

A27. El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, y diseñar e implementar las respuestas apropiadas frente a los riesgos valorados¹⁷. La información utilizada para la identificación de los riesgos de que exista una incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo de los riesgos de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o para identificar los saldos contables, los tipos de transacciones o la información a revelar en relación con los cuales sea probable la existencia de un riesgo de fraude.
- Si existen determinados componentes respecto de los cuales es probable la existencia de un riesgo de fraude.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo controlan los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, si se considera apropiado, de la dirección del componente, de los auditores del componente, y otros) ante la indagación del equipo del encargo del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos de fraude. (Ref: Apartado 17)

A28. Los miembros clave del equipo del encargo deben discutir la probabilidad de que exista una incorrección material en los estados financieros debida a fraude o error, prestando una especial atención a los riesgos debidos a fraude. En la auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también pueden ser incluidos en estas discusiones¹⁸. La determinación por el socio del encargo del grupo de quién participará en dichas discusiones, del modo y el momento en el que tendrán lugar, así como su extensión, se verá condicionada por factores tales como la experiencia previa con el grupo.

A29. Las discusiones proporcionarán una oportunidad para:

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluidos los controles del grupo.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo.
- Intercambiar ideas sobre cómo y en qué parte de los estados financieros del grupo podría existir una incorrección material debida a fraude o error, así como la manera en que la dirección del grupo y la dirección de un componente podrían proporcionar y ocultar información financiera fraudulenta, y la forma en la que se podría producir una apropiación indebida de los activos de los componentes.
- Identificar las prácticas seguidas por la dirección del grupo o de un componente que puedan estar sesgadas o diseñadas para manipular los beneficios, lo que podría conducir a información financiera fraudulenta, por ejemplo, las prácticas de

¹⁷ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

¹⁸ NIA 240, apartado 16 y NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17- 18

reconocimiento de ingresos que no se adecuen a lo establecido en el marco de información financiera aplicable.

- Considerar los factores internos y externos identificados que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo y, si no fuera así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado en los componentes o sobre la información que indique la existencia de fraude en un componente.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.

Factores de riesgo (Ref: Apartado 18)

A30. El anexo 3 contiene ejemplos de condiciones o hechos que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos debidos a fraude.

Valoración del riesgo (Ref: Apartado 18)

A31. La valoración por el equipo del encargo del grupo, a nivel de grupo, de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo se basa en información como la siguiente:

- La información obtenida a partir del conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, y del proceso de consolidación, incluida la evidencia de auditoría obtenida al realizar la evaluación del diseño e implementación de los controles del grupo y de los controles que sean relevantes para la consolidación.
- La información obtenida de los auditores de los componentes.

Conocimiento del auditor de un componente (Ref: Apartado 19)

A32. El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento del auditor de un componente sólo cuando prevea solicitar al auditor del componente que realice algún trabajo sobre la información financiera de dicho componente para la auditoría del grupo. Por ejemplo, no será necesario obtener conocimiento de los auditores de aquellos componentes para los que el equipo del encargo del grupo prevea aplicar procedimientos analíticos sólo a nivel del grupo.

Procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente y de las fuentes de evidencia de auditoría (Ref: Apartado 19)

A33. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor de un componente se ven afectados por factores tales como la experiencia previa con dicho auditor o el conocimiento previo de aquel, y la medida en la que el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente estén sujetos a políticas y procedimientos comunes, por ejemplo:

- Si el equipo del encargo del grupo y el auditor de un componente comparten:
 - políticas y procedimientos comunes para la realización del trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría);
 - políticas y procedimientos de control de calidad comunes; o
 - políticas y procedimientos de seguimiento comunes.
- La congruencia o similitud de:
 - las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
 - la supervisión profesional, la disciplina y el control de calidad externo;
 - la formación teórica y práctica;
 - las organizaciones y normas profesionales; o
 - el idioma y la cultura.

A34. Estos factores interactúan y no son mutuamente excluyentes. Por ejemplo, la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente A, que aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes y una metodología de auditoría común u opera en la misma jurisdicción que el socio del encargo del grupo, puede ser menor que la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente B, que no aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes ni una metodología de auditoría común, o que opera en una jurisdicción extranjera. La naturaleza de los procedimientos aplicados con respecto a los auditores de los componentes A y B puede también ser diferente.

A35. El equipo del encargo del grupo puede obtener conocimiento del auditor del componente de distintas formas. En el primer ejercicio de participación del auditor de un componente, el equipo del encargo del grupo puede, por ejemplo:

- evaluar los resultados del sistema de seguimiento del control de calidad cuando dicho equipo y el auditor del componente pertenecen a una firma de auditoría o a una red que opera bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes y cumple con ellos¹⁹;
- visitar al auditor del componente para discutir las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- solicitar al auditor del componente que confirme por escrito los aspectos a los que hace referencia el apartado 19(a)-(c). El anexo 4 contiene un ejemplo de confirmación escrita realizada por un auditor de un componente;
- solicitar al auditor del componente que cumplimente cuestionarios sobre las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- discutir acerca del auditor del componente con los colegas de la firma de auditoría del socio del encargo del grupo o con terceros reputados que tengan conocimiento del auditor del componente; u
- obtener confirmaciones de la organización u organizaciones profesionales a las que pertenezca el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.

En ejercicios posteriores, el conocimiento del auditor del componente puede basarse en la experiencia previa del equipo del encargo del grupo con dicho auditor. El equipo del encargo del grupo puede solicitar al auditor del componente que confirme si ha cambiado algo en relación con las cuestiones enumeradas en el apartado 19(a)-(c) con respecto al ejercicio anterior.

A36. En el caso de que se haya establecido un organismo de supervisión independiente para supervisar la actividad de auditoría y para controlar la calidad de las auditorías, el conocimiento del entorno regulador puede facilitar al equipo del encargo del grupo la evaluación de la independencia y competencia del auditor del componente. La información sobre el entorno regulador puede obtenerse del auditor del componente o de la información proporcionada por los organismos de supervisión independientes.

Requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo (Ref: Apartado 19(a))

A37. Al realizar trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría del grupo, el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética que sean aplicables a la auditoría del grupo. Estos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a aquellos aplicables al auditor del componente cuando realice una auditoría obligatoria en su jurisdicción. El equipo del encargo del grupo obtendrá, por lo tanto, conocimiento sobre si el auditor del componente comprende, y observará, los requerimientos de ética relevantes para la auditoría del grupo, en grado suficiente para cumplir sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente.

Competencia profesional del auditor de un componente (Ref: Apartado 19(b))

A38. El conocimiento de la competencia profesional del auditor de un componente por el equipo del encargo del grupo puede abarcar aspectos tales como:

- si posee conocimiento de las normas de auditoría y demás normas aplicables a la auditoría del grupo que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente;
- si tiene las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo, conocimientos específicos de un sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de ese componente; y
- cuando sea pertinente, si posee conocimiento del marco de información financiera aplicable que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente (las instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes a menudo describen las características del marco de información financiera aplicable).

¹⁹ Como se requiere en la NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 54 o en los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.

Aplicación del conocimiento del equipo del encargo del grupo relativo al auditor de un componente (Ref: Apartado 20)

- A39. El equipo del encargo del grupo no puede contrarrestar el hecho de que el auditor de un componente no sea independiente mediante su participación en el trabajo de dicho auditor o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.
- A40. Sin embargo, el equipo del encargo del grupo sí puede superar aquellas reservas que no alcancen el grado de serias acerca de la competencia profesional del auditor de un componente (por ejemplo, la carencia de conocimientos específicos del sector), o el hecho de que el auditor del componente no desarrolle su actividad en un entorno en el que exista una supervisión activa de los auditores, mediante su participación en el trabajo del auditor del componente o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.
- A41. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban el acceso a partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente, el equipo del encargo del grupo puede solicitar a dicho auditor que supere este obstáculo preparando un memorando que contenga la información relevante.

Importancia relativa (Ref: Apartados 21-23)

A42. El auditor debe²⁰:

- (a) al establecer la estrategia global de auditoría, determinar:
 - (i) la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto; y
 - (ii) el nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en relación con los cuales quepa, razonablemente, suponer que la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros; y
- (b) determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

En el contexto de la auditoría de un grupo, la importancia relativa se determina tanto para los estados financieros del grupo en su conjunto, como para la información financiera de los componentes. Para establecer la estrategia global de auditoría del grupo se utiliza la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto.

- A43. Para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros de un grupo supere la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto, la importancia relativa determinada para el componente será inferior a la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto. Puede establecerse una importancia relativa diferente para los distintos componentes. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto. La importancia relativa del componente se utiliza al establecer la estrategia global de auditoría de éste.
- A44. La importancia relativa para el componente se determina para aquellos componentes cuya información financiera va a ser auditada o revisada como parte de la auditoría del grupo, de conformidad con los apartados 26, 27(a) y 29. La importancia relativa para el componente la utiliza el auditor del componente para evaluar si las incorrecciones detectadas y no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada.
- A45. Además de la importancia relativa del componente, se fijará un umbral para las incorrecciones. Aquellas incorrecciones identificadas en la información financiera del componente que superen el citado umbral serán comunicadas al equipo de auditoría del encargo del grupo.
- A46. En el caso de una auditoría de la información financiera de un componente, el auditor de éste (o el equipo del encargo del grupo) determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel de dicho componente. Esto es necesario para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas ni detectadas en la información financiera del componente supere la importancia relativa de éste. En la práctica, el equipo del encargo del grupo puede situar la importancia relativa del componente a este nivel más bajo. Cuando así sea, el auditor del componente utilizará la importancia relativa del componente para valorar los riesgos de incorrección material en la información financiera del componente y diseñar procedimientos de auditoría posteriores a llevar a cabo en respuesta a los riesgos valorados, así como para evaluar si las incorrecciones detectadas son materiales individualmente o de forma agregada.

²⁰ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 10-11

Respuestas a los riesgos valorados

Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes (Ref: Apartados 26-27)

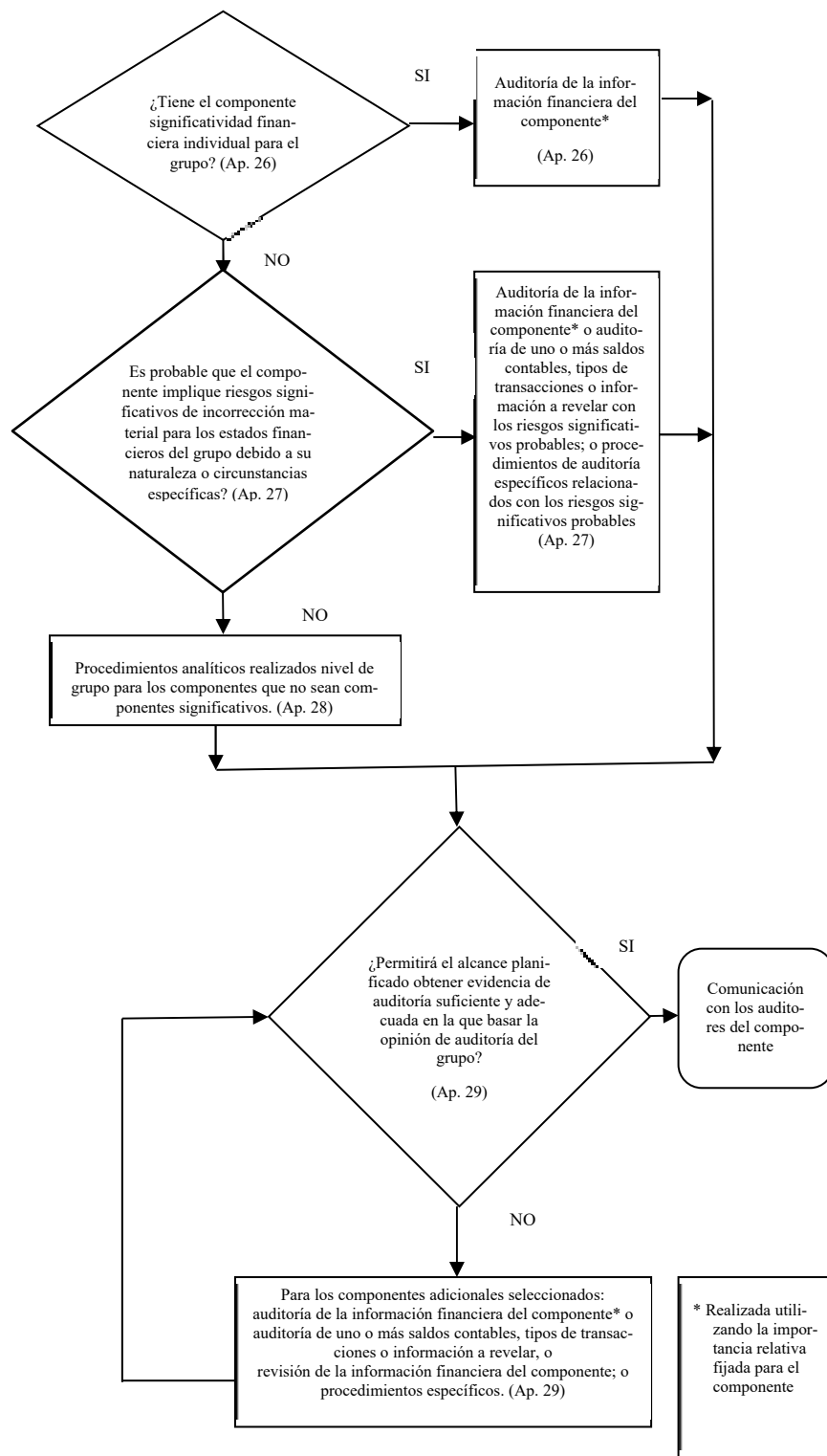
A47. La determinación por parte del equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de un componente y su participación en el trabajo del auditor del componente se verá condicionada por:

- (a) la significatividad del componente;
- (b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo;
- (c) la evaluación por el equipo del encargo del grupo del diseño de los controles del grupo y la determinación de si se han implementado; y
- (d) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

El diagrama muestra de qué modo la significatividad del componente afecta a la determinación por el equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera del componente.

Componentes significativos (Ref: Apartados 27(b)–(c))

A48. El equipo del encargo del grupo puede identificar un componente como significativo porque sea probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o circunstancias específicas. En este caso, el equipo del encargo del grupo puede llegar a identificar los saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar afectados por los riesgos significativos probables. Cuando así sea, el equipo del encargo del grupo puede decidir realizar, o solicitar que el auditor de un componente realice, una auditoría únicamente de dichos saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar. Por ejemplo, en la situación descrita en el apartado A6, el trabajo a realizar sobre la información financiera del componente puede limitarse a una auditoría de los saldos contables, los tipos de transacciones y la información a revelar afectados por las operaciones en divisas del componente. Cuando el equipo del encargo del grupo solicite al auditor de un componente que realice una auditoría de uno o más saldos contables específicos, tipos de transacciones o información a revelar, la comunicación del equipo del encargo del grupo (véase el apartado 40) tendrá en cuenta el hecho de que muchas de las partidas de los estados financieros están interrelacionadas.



A49. El equipo del encargo del grupo puede diseñar procedimientos de auditoría que respondan a un probable riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, en el caso de que sea probable un riesgo significativo de obsolescencia de existencias, el equipo del encargo del grupo puede aplicar, o solicitar al auditor de un componente que aplique, procedimientos de auditoría específicos a la valoración de las existencias de un componente que mantenga un volumen importante de existencias potencialmente obsoletas pero que no sea significativo por otro motivo.

Componentes que no son significativos (Ref: Apartados 28-29)

A50. Dependiendo de las circunstancias del encargo, la información financiera de los componentes puede agregarse a varios niveles a efectos de realizar procedimientos analíticos. Los resultados de los procedimientos analíticos sirven para corroborar las conclusiones del equipo del encargo del grupo de que no existen riesgos significativos de incorrección material en la información financiera agregada de los componentes que no sean significativos.

A51. La decisión del equipo del encargo del grupo sobre el número de componentes a seleccionar de conformidad con el apartado 29, los componentes concretos a elegir y el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes individuales seleccionados puede verse afectada por factores tales como los siguientes:

- La extensión de la evidencia de auditoría que se espera obtener sobre la información financiera de los componentes significativos.
- Si el componente se ha constituido o adquirido recientemente.
- Si se han producido cambios significativos en el componente.
- Si la función de auditoría interna ha realizado trabajo a nivel del componente y cualquier efecto de dicho trabajo sobre la auditoría del grupo.
- Si los componentes aplican sistemas y procesos comunes.
- La eficacia operativa de los controles del grupo.
- Fluctuaciones anómalas identificadas por los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo.
- La significatividad financiera individual del componente o el riesgo originado por el componente en comparación con los otros componentes de esta categoría.
- Si el componente está sujeto a auditoría obligatoria por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo.

La inclusión de un elemento de imprevisibilidad al seleccionar los componentes de esta categoría puede incrementar la probabilidad de identificar incorrecciones materiales en la información financiera de los componentes. La selección de los componentes se varía a menudo de manera cíclica.

A52. La revisión de la información financiera de un componente puede realizarse de conformidad con las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada)²¹ o NIER 2410²², adaptadas en la medida en que las circunstancias lo requieran. El equipo del encargo del grupo también puede especificar los procedimientos adicionales a realizar para complementar esta revisión.

A53. Tal y como se explica en el apartado A13, un grupo puede estar formado sólo por componentes no significativos. En estas circunstancias, el equipo del encargo del grupo puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en la que basar la opinión de auditoría del grupo, determinando el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes de conformidad con el apartado 29. Es improbable que el equipo del encargo del grupo obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si dicho equipo, o el auditor del componente, sólo realiza pruebas sobre los controles del grupo y aplica procedimientos analíticos a la información financiera de los componentes.

Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes (Ref: Apartados 30-31)

A54. Los factores que pueden incidir en la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente incluyen:

- (a) la significatividad del componente;
- (b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo; y
- (c) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

En el caso de un componente significativo o de riesgos significativos identificados, el equipo del encargo del grupo aplicará los procedimientos descritos en los apartados 30 y 31. En el caso de un componente que no sea significativo, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente variará según el conocimiento que tenga dicho equipo del auditor de ese componente. El hecho de que el componente no sea significativo resultará secundario. Por ejemplo, aun cuando un componente no se considere significativo, el equipo del encargo del grupo puede decidir participar en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente, porque tenga reservas, que no alcancen el grado de serias, acerca de la competencia profesional del auditor del componente (por ejemplo, carencia de conocimientos específicos del sector), o porque el auditor del componente desarrolle su actividad en un entorno en el que no exista una supervisión activa de los auditores.

A55. En función del conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor de un componente, las formas de participación en el trabajo del auditor del componente distintas de las que se describen en los apartados 30, 31 y 42 pueden incluir una o más de las siguientes actuaciones:

²¹ NIER 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos*

²² NIER 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor de la entidad*

- (a) Reunión con la dirección del componente o con los auditores del componente para obtener conocimiento del componente y de su entorno.
- (b) Revisión de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría de los auditores del componente.
- (c) Aplicación de procedimientos de valoración del riesgo para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en el componente. Estos pueden ser aplicados con los auditores del componente, o por el equipo del encargo del grupo.
- (d) Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores. Estos pueden diseñarse y aplicarse junto con los auditores del componente, o por el equipo del encargo del grupo.
- (e) Participación en la reunión de cierre y en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección de estos.
- (f) Revisión de otras partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes.

Proceso de consolidación

Ajustes y reclasificaciones de consolidación (Ref: Apartado 34)

A56. El proceso de consolidación puede requerir ajustes de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no se someten a los sistemas habituales de procesamiento de transacciones, y pueden no estar sujetos a los mismos controles internos a que está sujeta otra información financiera. La evaluación por el equipo del encargo del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes puede incluir:

- evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y las transacciones subyacentes;
- determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;
- determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y suficientemente documentados; y
- comprobar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.

Comunicación con el auditor de un componente (Ref: Apartados 40-41)

- A57. Sin una comunicación recíproca efectiva entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes, existe el riesgo de que el equipo del encargo del grupo no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo. La comunicación clara y oportuna de los requerimientos del equipo del encargo del grupo es la base de una comunicación recíproca eficaz entre el equipo del encargo del grupo y el auditor de un componente.
- A58. Los requerimientos del equipo del encargo del grupo se comunican a menudo a través de una carta de instrucciones. El anexo 5 contiene orientaciones sobre las cuestiones obligatorias y adicionales que pueden incluirse en dicha carta de instrucciones. La comunicación del auditor del componente con el equipo del encargo del grupo a menudo adopta la forma de un memorando o informe sobre el trabajo realizado. Sin embargo, la comunicación entre el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede visitar al auditor del componente para discutir sobre los riesgos significativos identificados o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. No obstante, son aplicables los requerimientos de documentación de esta y otras NIA.
- A59. Para colaborar con el equipo del encargo del grupo, el auditor del componente, por ejemplo, podría facilitar al equipo del encargo del grupo acceso a la documentación de auditoría relevante, si las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben.
- A60. Cuando un miembro del equipo del encargo del grupo sea también auditor de un componente, el objetivo de dicho equipo de comunicarse de forma clara con el auditor del componente puede a menudo lograrse por medios distintos a comunicaciones escritas específicas. Por ejemplo:
- el acceso por el auditor del componente a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría puede ser suficiente para comunicar los requerimientos del equipo del encargo del grupo establecidos en el apartado 40; y
 - la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por el equipo del encargo del grupo puede ser suficiente para comunicar las cuestiones relevantes para las conclusiones del equipo del encargo del grupo establecidos en el apartado 41.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente (Ref: Apartado 42(b))

A61. La documentación de auditoría del auditor de un componente que es relevante para la auditoría del grupo puede variar en

función de las circunstancias. A menudo, la atención se centra en la documentación de auditoría correspondiente a los riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La extensión de la revisión puede verse afectada por el hecho de que la documentación de auditoría del auditor del componente haya estado sometida a los procedimientos de revisión de la firma de auditoría del auditor del componente.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 44-45)

- A62. Si el equipo del encargo del grupo concluye que no se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo, puede solicitar al auditor del componente que aplique procedimientos adicionales. Si esto no fuera posible, el equipo del encargo del grupo podría aplicar sus propios procedimientos a la información financiera del componente.
- A63. La evaluación por el socio del encargo del grupo del efecto agregado de todas las incorrecciones (identificadas por el equipo del encargo del grupo o comunicadas por los auditores de los componentes) permite al socio del encargo del grupo determinar si los estados financieros del grupo en su conjunto contienen incorrecciones materiales.

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo (Ref: Apartados 46-48)

- A64. La NIA 240 contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la dirección y, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los responsables del gobierno de la entidad²³.
- A65. La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener conocimiento:
- Litigios potenciales.
 - Planes para abandonar activos de explotación que resulten materiales.
 - Hechos posteriores al cierre.
 - Acuerdos legales significativos.

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo (Ref: Apartado 49)

- A66. Las cuestiones que el equipo del encargo del grupo comunica a los responsables del gobierno del grupo pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención de dicho equipo y que éste considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con estos últimos tiene lugar en distintos momentos durante la realización de la auditoría del grupo. Por ejemplo, las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(a)-(b) pueden comunicarse después de que el equipo del encargo del grupo haya determinado el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, las cuestiones a las que se refiere el apartado 49(c) pueden comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(d)-(e) pueden comunicarse cuando ocurran.

²³ NIA 240, apartados 41-43

Ejemplo de informe de auditoría cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo

Nota: En este ejemplo de informe de auditoría, la sección Opinión se ha situado en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) y la sección Fundamento de la opinión se ha situado inmediatamente detrás de la sección Opinión. Así mismo, la primera y la última frase que se incluían en la antigua sección Responsabilidades del auditor ahora forman parte de la nueva sección Fundamento de la opinión.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente significativo contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de dólares USA en el estado de situación financiera, que refleja unos activos totales de 60 millones de dólares USA) porque el equipo del encargo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente.
- El equipo del encargo del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.
- En opinión del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado¹.
- El *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) contiene todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)².
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701³ y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

¹ Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

³ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁴

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de dólares USA en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de dólares USA se incluye en el estado del resultado global consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)⁵ – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados⁶

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁷ – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada). Los dos últimos párrafos que son aplicables en las auditorías de entidades cotizadas no se incluirían.]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

⁴ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

⁵ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

⁶ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁷ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de cuestiones; sin embargo, no todas son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

Controles del grupo

1. Los controles del grupo pueden incluir una combinación de lo siguiente:
 - Reuniones periódicas de la dirección del grupo con la del componente para discutir la evolución del negocio y revisar los resultados.
 - Seguimiento de las operaciones de los componentes y de sus resultados, incluidos los procedimientos de información periódica, que permitan a la dirección del grupo controlar los resultados de los componentes por comparación con los presupuestos, y tomar las medidas adecuadas.
 - Un proceso de valoración del riesgo por parte de la dirección del grupo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.
 - Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.
 - Un proceso de seguimiento del cumplimiento de fechas y valoración de la exactitud e integridad de la información financiera recibida de los componentes.
 - Un sistema centralizado de tecnología de la información sujeto a los mismos controles generales de la tecnología de la información para todo o parte del grupo.
 - Controles dentro del sistema de TI común a todos o algunos componentes.
 - Controles en el proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno, incluidas las actividades de la función de auditoría interna y los programas de autoevaluación.
 - Políticas y procedimientos congruentes, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.
 - Programas aplicables a todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención del fraude.
 - Acuerdos para asignar poderes y responsabilidad a la dirección de un componente.
2. La función de auditoría interna puede considerarse parte de los controles del grupo, por ejemplo, cuando la función está centralizada. La NIA 610 (Revisada 2013)¹ trata de la evaluación a realizar por el equipo del encargo del grupo acerca de si el estatus de la función de auditoría interna dentro de la organización y sus pertinentes políticas y procedimientos sustentan adecuadamente su objetividad, de su grado de competencia y de si aplica un enfoque sistemático y disciplinado cuando el equipo de auditoría del encargo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna.

Proceso de consolidación

3. El conocimiento por parte del equipo del encargo del grupo del proceso de consolidación puede cubrir aspectos como los siguientes:

Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable:

- La medida en que la dirección de los componentes tiene conocimiento del marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar y contabilizar los componentes de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar segmentos sobre los que informar con vistas a la información financiera por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar las relaciones y transacciones con partes vinculadas con vistas a informar de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

¹ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 15

- Las políticas contables aplicadas en los estados financieros del grupo, los cambios de éstas con respecto a las del ejercicio anterior, y los cambios que procedan como consecuencia de normas nuevas o de la revisión de normas en el marco de información financiera aplicable.
- Los procedimientos para el tratamiento de los componentes cuyas fechas de cierre de ejercicio difieren de la fecha de cierre del grupo.

Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener conocimiento de las políticas contables utilizadas por los componentes y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco normativo de información financiera aplicable. Son políticas contables uniformes los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicos adoptados por el grupo, basados en el marco de información financiera aplicable, que utilizan los componentes para informar de manera congruente sobre transacciones similares. Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y en el dossier de consolidación emitidos por la dirección del grupo.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para asegurarse de que los componentes proporcionan, con vistas a la consolidación, información financiera completa, exacta y en las fechas establecidas.
- El proceso de conversión de la información financiera de componentes situados en el extranjero a la moneda de los estados financieros del grupo.
- El modelo de organización de la tecnología de la información para la consolidación, incluidas las fases manuales y automatizadas del proceso, y los controles manuales y programados implantados en las diversas fases del proceso de consolidación.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.

Asuntos relacionados con los ajustes de consolidación:

- El proceso para registrar los ajustes de consolidación, incluida la preparación, autorización y procesamiento de los correspondientes asientos en el libro diario, y la experiencia del personal responsable de la consolidación.
- Los ajustes de consolidación requeridos por el marco de información financiera aplicable.
- Fundamento empresarial de los hechos y transacciones que dieron lugar a los ajustes de consolidación.
- La frecuencia, naturaleza y magnitud de las transacciones entre componentes.
- Los procedimientos de seguimiento, control, conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y de los saldos contables intragrupo.
- Los pasos seguidos para determinar el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, los procedimientos de amortización del fondo de comercio (cuando proceda) y la realización de pruebas sobre el deterioro de valor del fondo de comercio, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Los acuerdos con un socio mayoritario o con socios minoritarios con respecto a las pérdidas en que hayan incurrido los componentes (por ejemplo, la obligación de los socios minoritarios de asumir dichas pérdidas).

Ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Una estructura de grupo compleja, especialmente cuando se producen adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.
- Estructuras de gobierno corporativo débiles, incluidos los procesos de toma de decisiones, que no sean transparentes.
- Controles del grupo inexistentes o ineficaces, incluida información de la dirección del grupo inadecuada sobre el seguimiento de las operaciones de los componentes y sus resultados.
- Componentes que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestos a factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.
- Actividades empresariales de ciertos componentes que conllevan un riesgo alto, como contratos a largo plazo o negociación con instrumentos financieros complejos o innovadores.
- Incertidumbres sobre cuáles son los componentes cuya información financiera debe ser incorporada a los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable; por ejemplo, si existen entidades con cometido especial o entidades no mercantiles y si es necesaria su incorporación.
- Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas.
- Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores.
- Existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de un componente.
- Aplicación por los componentes de políticas contables que difieren de las aplicadas en los estados financieros del grupo.
- Componentes con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones.
- Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados.
- Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales.
- Cambios frecuentes de auditores de los estados financieros de los componentes.

Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente

El siguiente texto no pretende ser una carta estándar. Las confirmaciones pueden variar de un auditor de un componente a otro y de un periodo al siguiente.

Las confirmaciones a menudo se obtienen antes de que comience el trabajo sobre la información financiera del componente.

[Membrete del auditor del componente]

[Fecha]

[Al socio del encargo del grupo]

Esta carta se facilita en relación con su auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante] para el ejercicio que termina en [fecha] a efectos de expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*) la situación financiera del grupo a [fecha], y de sus resultados y flujos de efectivo para el ejercicio cerrado en dicha fecha de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Acusamos recibo de sus instrucciones de fecha [fecha], en las que se nos solicita que realicemos un trabajo específico sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].

Confirmamos que:

1. Podremos cumplir con las instrucciones. / Le informamos de que no podremos cumplir con las siguientes instrucciones [especificar instrucciones] por las siguientes razones [especificar razones].
2. Las instrucciones son claras y las comprendemos. / Le agradeceríamos que nos pudiera aclarar las siguientes instrucciones [especificar las instrucciones].
3. Colaboraremos con usted y le proporcionaremos acceso a la documentación de auditoría relevante.

Tomamos nota de que:

1. La información financiera de [nombre del componente] se incluirá en los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].
2. Puede considerar necesario participar en el trabajo que nos ha solicitado sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].
3. Tiene la intención de evaluar y, si lo considera adecuado, utilizar nuestro trabajo para la auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].

En relación con el trabajo que realizaremos sobre la información financiera de [nombre del componente], un/una [describir el componente, por ejemplo, dependiente totalmente controlada, dependiente, negocio conjunto, entidad participada contabilizada por los métodos de la participación o del coste] de [nombre de la dominante], confirmamos lo siguiente:

1. Tenemos conocimiento de [indicar los requerimientos de ética aplicables] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo, y cumpliremos con estos. En particular, y con respecto a [nombre de la dominante] y a los otros componentes del grupo, somos independientes en el sentido de lo dispuesto en [indicar los requerimientos de ética aplicables] y cumplimos con los requerimientos aplicables de [referirse a la normativa] emitidos por [nombre del organismo regulador].
2. Tenemos conocimiento de las Normas Internacionales de Auditoría y [indicar otras normas nacionales aplicables a la auditoría de los estados financieros del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo y llevaremos a cabo nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha] de conformidad con dichas normas.
3. Tenemos las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo conocimientos específicos del sector) para realizar el trabajo

sobre la información financiera de este componente.

4. Tenemos conocimiento de [indicar el marco de información financiera aplicable o manual de procedimientos del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo.

Le informaremos de cualquier cambio en las manifestaciones anteriores que se produzca durante el curso de nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente].

[Firma del auditor]

[Fecha]

[Dirección del auditor]

Cuestiones requeridas y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo

Las cuestiones que esta NIA requiere comunicar al auditor del componente se muestran en cursiva.

Cuestiones que son relevantes para planificar el trabajo del auditor del componente:

- *La solicitud al auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo del grupo utilizará el trabajo de dicho auditor, de que confirme que colaborará con el equipo del encargo del grupo.*
- El calendario para completar la auditoría.
- Fechas de las visitas planificadas por la dirección del grupo y por el equipo del encargo del grupo, y las fechas de las reuniones planificadas con la dirección del componente y con el auditor del componente.
- Una lista de personas clave de contacto.
- *El trabajo a realizar por el auditor del componente, el uso que se va a dar a dicho trabajo, y los acuerdos para coordinar esfuerzos en la fase inicial de la auditoría y durante su desarrollo, incluida la participación planificada del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente.*
- *Los requerimientos de ética que son relevantes para la auditoría del grupo y, en especial los requerimientos de independencia, por ejemplo, cuando existe una disposición legal o reglamentaria que prohíbe al auditor del grupo la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, es importante que los auditores del grupo consideren si la prohibición se extiende a los auditores de los componentes y, en ese caso, aborden esta cuestión en la comunicación a los auditores de los componentes.¹*
- *En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa para el componente (y, cuando proceda, el nivel o niveles de importancia relativa establecida para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.*
- *Una relación de partes vinculadas, preparada por la dirección del grupo, y cualesquiera otras partes vinculadas de las que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento, así como la petición al auditor del componente de que informe en el momento oportuno al equipo del encargo del grupo de las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o el equipo del encargo del grupo.*
- El trabajo a realizar sobre transacciones intragrupo y beneficios no realizados, y sobre saldos contables intragrupo.
- Orientaciones sobre otras responsabilidades legales de información, por ejemplo, información sobre la afirmación de la dirección del grupo con respecto a la eficacia del control interno.
- Cuando sea probable un desfase entre la terminación del trabajo sobre la información financiera de los componentes y la conclusión del equipo del encargo del grupo sobre los estados financieros del grupo, instrucciones específicas para la revisión de los hechos posteriores al cierre.

Cuestiones que son relevantes para la ejecución del trabajo por el auditor del componente:

- Los hallazgos del equipo del encargo del grupo como resultado de las pruebas realizadas sobre los controles de un sistema de tratamiento de la información que sea común para todos o algunos de los componentes, y las pruebas de controles a realizar por el auditor del componente.
- *Los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente, y una solicitud de que el auditor del componente comunique en el momento oportuno cualesquiera otros riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificados en el componente y la respuesta del auditor del componente a dichos riesgos.*
- Los hallazgos de la función de auditoría interna, basados en el trabajo realizado sobre los controles en los componentes o relevantes para los componentes.

¹ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado A31

- Una solicitud de comunicación oportuna de la evidencia de auditoría obtenida a partir del trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes que contradiga la evidencia de auditoría sobre la que basó, en un principio, el equipo del encargo del grupo la valoración del riesgo realizada a nivel de grupo.
- Una solicitud de manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de los componentes del marco de información financiera aplicable, o una declaración de que se ha informado sobre las diferencias entre las políticas contables aplicadas a la información financiera del componente y las aplicadas a los estados financieros del grupo.
- Cuestiones que deben ser documentadas por el auditor del componente.

Otra información

- Una solicitud de que se informe al equipo del encargo del grupo en el momento oportuno de lo siguiente:
 - Cuestiones significativas de contabilidad, información financiera y auditoría, incluidas las estimaciones contables y los juicios relacionados con ellas.
 - Cuestiones relacionadas con la consideración de empresa en funcionamiento del componente.
 - Cuestiones relacionadas con litigios y reclamaciones.
 - Deficiencias significativas en el control interno que el auditor del componente haya identificado durante el trabajo realizado sobre la información financiera del componente, e información que indique la existencia de fraude.
- Una solicitud de que se notifique al equipo del encargo del grupo cualquier hecho significativo o inusual tan pronto como sea posible.
- *Una solicitud de que las cuestiones incluidas en el apartado 41 se comuniquen al equipo del encargo del grupo cuando el trabajo sobre la información financiera del componente haya sido completado.*

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610 (REVISADA 2013)

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2014)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-5
Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013)	6-10
La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría	11
Fecha de entrada en vigor	12
Objetivos	13
Definiciones	14
Requerimientos	
Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	15-20
Utilización del trabajo de la función de auditoría interna	21-25
Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	26-32
Utilización de la ayuda directa de los auditores internos	33-35
Documentación	36-37
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de la función de auditoría interna	A1-A4
Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	A5-A23
Utilización del trabajo de la función de auditoría interna	A24-A30
Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	A31-A39
Utilización de la ayuda directa de los auditores internos	A40-A41

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor externo cuando utiliza el trabajo de los auditores internos. Esto incluye (a) la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para la obtención de evidencia de auditoría y (b) la utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.
2. Esta NIA no es aplicable si la entidad no dispone de una función de auditoría interna. (Ref: Apartado A2)
3. Si la entidad dispone de una función de auditoría interna, los requerimientos de esta NIA relativos a la utilización del trabajo de dicha función no son aplicables si:
 - (a) las responsabilidades y actividades de dicha función no son relevantes para la auditoría; ó
 - (b) sobre la base del conocimiento preliminar de la función obtenido por el auditor como resultado de los procedimientos aplicados según la NIA 315 (Revisada 2019)¹ el auditor externo no tiene previsto utilizar el trabajo de la función para la obtención de evidencia de auditoría.

Esta NIA no requiere que el auditor externo utilice el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por el auditor externo, o para reducir su extensión; el establecimiento de la estrategia global de auditoría sigue siendo decisión del auditor externo.

4. Además, los requerimientos de esta NIA relativos a la ayuda directa no son aplicables si el auditor externo no tiene previsto utilizar la ayuda directa de los auditores internos.
5. Es posible que, en algunas jurisdicciones, exista una prohibición o algún tipo de restricción, legal o reglamentaria, para la utilización del trabajo de la función de auditoría interna o de la ayuda directa de los auditores internos. La NIA no invalida las disposiciones legales o reglamentarias que rigen la auditoría de estados financieros². Por lo tanto, estas prohibiciones o restricciones no impiden que el auditor cumpla con las NIA. (Ref: Apartado A31)

Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013)

6. Muchas entidades establecen funciones de auditoría interna como parte de sus estructuras de control interno y de gobierno. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus en la organización, incluidas su autoridad y su rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión y de la estructura de la entidad, así como de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.
7. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de la forma en que el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna pueden contribuir al conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad por parte del auditor externo, así como a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del mismo. La NIA 315 (Revisada 2019)³ explica, asimismo, el modo en el que una comunicación eficaz entre los auditores internos y externos también crea un entorno en que el auditor externo puede ser informado de cuestiones significativas que pueden afectar a su trabajo.
8. Dependiendo de si el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan adecuadamente su objetividad y grado de competencia, así como si aplica un enfoque sistemático y disciplinado, es posible que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de un modo constructivo y complementario. Esta NIA trata de las responsabilidades del auditor externo cuando, sobre la base del conocimiento preliminar de la función de auditoría interna obtenido como resultado de los procedimientos aplicados bajo la NIA 315 (Revisada 2019), tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna como parte de la evidencia de auditoría obtenida⁴. La utilización de dicho trabajo modifica la naturaleza o momento de realización, o reduce la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por el auditor externo.
9. Adicionalmente, esta NIA también trata las responsabilidades del auditor externo cuando éste tiene previsto utilizar la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.
10. En una entidad puede haber personas que realicen procedimientos similares a los que realiza una función de auditoría interna. Sin embargo, salvo que sean realizados por una función objetiva y competente que aplique un enfoque sistemático y disciplinado, incluido el control de calidad, dichos procedimientos se consideran controles internos y la obtención de evidencia

¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

² NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A60

³ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 24(a)(ii) y anexo 4

⁴ Véanse los apartados 15-25.

en relación con la eficacia de dichos controles formará parte de la respuesta del auditor a los riesgos valorados de conformidad con la NIA 330⁵.

La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría

11. El auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y dicha responsabilidad no se reduce por el hecho de que, para realizar el encargo, utilice el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos. Aunque puedan aplicar procedimientos de auditoría similares a los que aplica el auditor externo, ni la función de auditoría interna ni los auditores internos son independientes de la entidad tal y como requiere la NIA 200⁶ al auditor externo en la auditoría de estados financieros. En consecuencia, esta NIA define las condiciones necesarias para que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de los auditores internos. También define el trabajo necesario para obtener evidencia suficiente y adecuada de que el trabajo de la función de auditoría interna, o los auditores internos al prestar la ayuda directa, son adecuados para los fines de la auditoría. Los requerimientos tienen como finalidad proporcionar un marco para los juicios del auditor externo en relación con la utilización del trabajo de los auditores internos con el fin de prevenir la excesiva o indebida utilización de dicho trabajo.

Fecha de entrada en vigor

12. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2014.

Objetivos

13. Cuando la entidad dispone de una función de auditoría interna y el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él, o para reducir su extensión, o utilizar la ayuda directa de los auditores internos, los objetivos del auditor externo son:
- (a) determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos, y, en caso afirmativo, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización;
- y una vez determinada esta cuestión:
- (b) en caso de utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría; y
 - (c) en caso de utilizar la ayuda directa de los auditores internos, supervisar y revisar su trabajo.

Definiciones

14. A efectos de esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Función de auditoría interna – Función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno. (Ref: Apartados A1–A4)
 - (b) Ayuda directa – Utilización de auditores internos para la aplicación de procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

Requerimientos

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

15. El auditor externo determinará si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para los fines de la auditoría, evaluando lo siguiente:
- (a) el grado en que el estatus en la organización, así como las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; (Ref: Apartados A5–A9)
 - (b) el grado de competencia de la función de auditoría interna; y (Ref: Apartados A5–A9)
 - (c) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad. (Ref:

⁵ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

⁶ NIA 200, apartado 14

Apartados A10–A11)

16. El auditor externo no utilizará el trabajo de la función de auditoría interna si determina que:
- (a) el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes no sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;
 - (b) la función carece de suficiente competencia; o
 - (c) la función no aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo un control de calidad. (Ref: Apartados A12–A14)

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

17. Como base para determinar las áreas y la extensión en las que se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor externo considerará la naturaleza y el alcance del trabajo que ha sido realizado o que se prevé realizar, por la función de auditoría interna, así como su relevancia para su estrategia global de auditoría y su plan de auditoría. (Ref: Apartados A15–A17)
18. El auditor externo realizará todos los juicios significativos del encargo de auditoría y, con la finalidad de evitar la utilización indebida del trabajo de la función de auditoría interna, planificará una menor utilización del trabajo de la función y la realización directa de una mayor parte del trabajo: (Ref: Apartados A15–A17)
- (a) cuanto más juicio se necesite aplicar en:
 - (i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y
 - (ii) la evaluación de la evidencia obtenida; (Ref: Apartados A18–A19)
 - (b) cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta especialmente los riesgos identificados como significativos; (Ref: Apartados A20–A22)
 - (c) cuanto menor sea el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustenten la objetividad de los auditores internos; y
 - (d) cuanto menor sea el grado de competencia de la función de auditoría interna.
19. El auditor externo también evaluará si, en conjunto, al utilizar el trabajo de la función de auditoría interna con la extensión planificada estaría aún suficientemente involucrado en la auditoría, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada. (Ref: Apartados A15–A22)
20. El auditor externo, al comunicar a los responsables del gobierno de la entidad la descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados de conformidad con la NIA 260 (Revisada)⁷, informará sobre el modo en que ha planificado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. (Ref: Apartado A23)

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

21. Si el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, discutirá con dicha función, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, la utilización prevista de su trabajo. (Ref: Apartados A24–A26)
22. El auditor externo leerá los informes de la función relativos al trabajo que tiene previsto utilizar con la finalidad de obtener conocimiento sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados por dicha función de auditoría interna, así como de los correspondientes hallazgos.
23. El auditor externo aplicará procedimientos de auditoría suficientes al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto utilizar, con la finalidad de determinar si son adecuados a los propósitos de la auditoría, incluida la evaluación de si:
- (a) el trabajo de la función de auditoría interna se ha planificado, realizado, supervisado, revisado y documentado adecuadamente;
 - (b) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada que permita a la función de auditoría interna alcanzar conclusiones razonables; y
 - (c) las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y los informes preparados por la función de auditoría interna son congruentes con los resultados de los trabajos realizados. (Ref: Apartados A27–A30)
24. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de auditoría del auditor externo responderán a su evaluación de:
- (a) el grado de juicio aplicado;

⁷ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 15

- (b) el riesgo valorado de incorrección material;
- (c) el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; y
- (d) el grado de competencia de la función⁸ (Ref: Apartados A27–A29)

e incluirá la reejecución de parte del trabajo. (Ref: Apartado A30)

25. El auditor externo evaluará también si sus conclusiones relativas a la función de auditoría interna descritas en el apartado 15 de esta NIA y la determinación de la naturaleza y extensión de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría a la que se refieren los apartados 18-19 de esta NIA siguen siendo adecuadas.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría

26. Es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. En ese caso, los apartados 27-35 y 37 no son aplicables. (Ref: Apartado A31)
27. Si no está prohibida por una disposición legal o reglamentaria la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, y el auditor externo planifica emplear esta ayuda directa en la auditoría, evaluará la existencia y significatividad de las amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. La evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos incluirá indagar ante los auditores internos sobre los intereses y las relaciones que puedan originar una amenaza a su objetividad. (Ref: Apartados A32–A34)
28. El auditor externo no utilizará la ayuda directa de un auditor interno si:
- (a) existen amenazas significativas a la objetividad del auditor interno; o
 - (b) el auditor interno carece de la competencia necesaria para realizar el trabajo propuesto. (Ref: Apartados A32–A34)

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa

29. Al determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección, supervisión y revisión que sean adecuadas a las circunstancias, el auditor externo tendrá en cuenta:
- (a) el grado de juicio aplicado en:
 - (i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y
 - (ii) la evaluación de la evidencia obtenida;
 - (b) el riesgo valorado de incorrección material; y
 - (c) la evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. (Ref: Apartados A35–A39)
30. El auditor externo no utilizará la ayuda directa de los auditores internos para la aplicación de procedimientos que:
- (a) impliquen la realización de juicios significativos en la auditoría; (Ref: Apartado A19)
 - (b) estén relacionados con riesgos valorados de incorrección material más elevados cuando el juicio requerido para la realización de los correspondientes procedimientos de auditoría o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida no sea limitado o poco importante; (Ref: Apartado A38)
 - (c) estén relacionados con un trabajo en el que hayan participado los auditores internos y que haya sido, o vaya a ser, comunicado por la función de auditoría interna a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad; o
 - (d) estén relacionados con decisiones que el auditor externo ha de tomar de conformidad con esta NIA relativas a la función de auditoría interna y la utilización de su trabajo o de su ayuda directa. (Ref: Apartados A35–A39)
31. Después de evaluar adecuadamente si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría y, en su caso, la extensión de la mencionada ayuda, el auditor externo, en su comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de la descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados de conformidad con la NIA 260 (Revisada)⁹, informará sobre la naturaleza y extensión de la utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos con

⁸ Véase apartado 18.

⁹ NIA 260 (Revisada), apartado 15

la finalidad de poder concluir por ambas partes que dicha utilización no es excesiva en las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A39)

32. El auditor externo evaluará si, en conjunto, al utilizar la ayuda directa de los auditores internos con la extensión prevista, conjuntamente con la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna, su propia participación en la auditoría sería suficiente, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada.

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos

33. Previamente a la utilización de la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría, el auditor externo:
- (a) Obtendrá un acuerdo escrito de un representante autorizado de la entidad relativo a que se permitirá a los auditores internos seguir las instrucciones del auditor externo y a que la entidad no intervendrá en el trabajo que el auditor interno realice para el auditor externo; y
 - (b) Obtendrá un acuerdo escrito de los auditores internos relativo a que mantendrán la confidencialidad de cuestiones específicas siguiendo las instrucciones del auditor externo y a que le informarán de cualquier amenaza a su objetividad.
34. El auditor externo dirigirá, supervisará y revisará el trabajo realizado por los auditores internos para el encargo de conformidad con la NIA 220¹⁰. Para ello:
- (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión tendrán en cuenta que los auditores internos no son independientes de la entidad y responderán al resultado de la evaluación de los factores mencionados en el apartado 29 de esta NIA; y
 - (b) los procedimientos de revisión incluirán la comprobación por el auditor externo de la evidencia de auditoría subyacente en parte del trabajo realizado por los auditores internos.

La dirección, supervisión y revisión por el auditor externo del trabajo realizado por los auditores internos serán suficientes para que el auditor externo esté convencido de que los auditores internos han obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para soportar las conclusiones basadas en ese trabajo. (Ref: Apartados A40–A41)

35. Al dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por los auditores internos, el auditor externo se mantendrá atento a la existencia de indicios que impliquen que las evaluaciones descritas en el apartado 27 hayan dejado de ser adecuadas.

Documentación

36. Si el auditor externo utiliza el trabajo de la función de auditoría interna incluirá en la documentación de auditoría:
- (a) la evaluación de:
 - (i) si el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;
 - (ii) el grado de competencia de la función; y
 - (iii) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad.
 - (b) la naturaleza y extensión del trabajo utilizado y el fundamento de esa decisión; y
 - (c) los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor externo para evaluar la adecuación del trabajo utilizado.
37. Si el auditor externo utiliza la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría, incluirá en la documentación de auditoría:
- (a) la evaluación de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos y el grado de competencia de los auditores internos que han prestado dicha ayuda;
 - (b) el fundamento de la decisión relativa a la naturaleza y extensión del trabajo realizado por los auditores internos;
 - (c) la identificación de las personas que revisaron el trabajo realizado y la fecha y extensión de dicha revisión de conformidad con la NIA 230¹¹;
 - (d) los acuerdos escritos obtenidos de un representante autorizado de la entidad y de los auditores internos según lo indicado en el apartado 33 de esta NIA; y
 - (e) los papeles de trabajo preparados por los auditores internos que prestaron la ayuda directa en el encargo de auditoría.

¹⁰ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*

¹¹ NIA 230, *Documentación de auditoría*

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de la función de auditoría interna (Ref: Apartados 2, 14(a))

A1. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento cuyo fin es la evaluación y la mejora de la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno como los siguientes:

Actividades relativas al gobierno de la entidad

- La función de auditoría interna puede valorar el proceso de gobierno de la entidad en relación con el cumplimiento de los objetivos de ética y valores, la gestión de resultados y rendición de cuentas, la comunicación de la información sobre riesgos y control a las áreas adecuadas de la organización, así como la eficacia de la comunicación entre los responsables del gobierno de la entidad, los auditores externos e internos y la dirección.

Actividades relativas a la gestión del riesgo

- La función de auditoría interna puede ayudar a la entidad identificando y evaluando las exposiciones significativas al riesgo, así como contribuyendo a la mejora de la gestión del riesgo y de los sistemas de control interno (incluida la eficacia del proceso de información financiera).
- La función de auditoría interna puede aplicar procedimientos para ayudar a la entidad a detectar fraudes.

Actividades relativas al control interno

- Evaluación del control interno. La función de auditoría interna puede tener asignada la responsabilidad específica de revisar los controles, de evaluar su funcionamiento y de recomendar mejoras de dichos controles. Al hacerlo, la función de auditoría interna proporciona un grado de seguridad en relación con el control. Por ejemplo, la función de auditoría interna puede planificar y aplicar pruebas u otros procedimientos para proporcionar un grado de seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño, implementación y eficacia operativa del control interno, incluidos los controles que son relevantes para la auditoría.
 - Examen de información financiera y operativa. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de los medios utilizados para identificar, reconocer, medir, clasificar y presentar información financiera y operativa, así como la realización de indagaciones específicas sobre partidas individuales, incluida la realización de pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
 - Revisión de actividades de explotación. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de la economía, eficiencia y eficacia de actividades de explotación, incluidas actividades no financieras de una entidad.
 - Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos externos, así como de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.
- A2. Es posible que en la entidad otras funciones con otras denominaciones realicen actividades similares a las que realiza la función de auditoría interna. Algunas o todas las actividades de la función de auditoría interna pueden ser externalizadas a una organización de servicios externa. Ni la denominación de la función, ni el hecho de que se realice por la entidad o por una organización de servicios externa determinan por sí solos que el auditor externo pueda o no utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. Por el contrario, los aspectos relevantes son la naturaleza de las actividades; el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos, la competencia y el enfoque sistemático y disciplinado de la función de auditoría interna. Las referencias en esta NIA al trabajo de la función de auditoría interna incluyen las actividades relevantes de otras funciones o de organizaciones de servicios externas que tienen esas mismas características.
- A3. Adicionalmente, las personas dentro de la entidad con obligaciones y responsabilidades operativas y de gestión, que no pertenezcan a la función de auditoría interna, habitualmente estarían sometidas a amenazas a su objetividad que impedirían que puedan ser consideradas como parte de una función de auditoría interna para los fines de esta NIA, aunque realicen controles que puedan ser probados de conformidad con la NIA 330¹². Por este motivo, los controles de seguimiento realizados por un propietario-gerente no se considerarían equivalentes a una función de auditoría interna.
- A4. Si bien los objetivos de la función de auditoría interna de la entidad y los del auditor externo difieren, la función puede aplicar procedimientos de auditoría similares a los que aplica el auditor externo en una auditoría de estados financieros. En este caso, el auditor externo puede hacer uso de la función para los fines de la auditoría de una o varias de las siguientes maneras:
- para obtener información relevante para las valoraciones de los riesgos de incorrección material debidas a error o fraude

¹² Véase apartado 10.

efectuadas por el auditor externo. A este respecto, la NIA 315 (Revisada 2019)¹³ requiere que el auditor externo obtenga conocimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna, de su estatus en la organización y de las actividades realizadas o que está previsto que se realicen, así como que lleve a cabo indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna (si la entidad dispone de esa función); o

- salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, una vez realizada una evaluación adecuada, el auditor externo puede decidir utilizar trabajo que ha sido realizado por la función de auditoría interna durante el periodo, sustituyendo parcialmente la evidencia de auditoría que deba obtenerse directamente por el auditor externo¹⁴.

Adicionalmente, salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, el auditor externo puede utilizar auditores internos para realizar procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo (denominado “ayuda directa” en esta NIA)¹⁵.

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

Objetividad y competencia (Ref: Apartados 15(a)–(b))

- A5. El auditor externo aplica su juicio profesional para determinar si el trabajo de la función de auditoría interna se puede utilizar para los fines de la auditoría, así como la naturaleza y la extensión con la que se puede utilizar dicho trabajo teniendo en cuenta las circunstancias.
- A6. El grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan su objetividad, así como el grado de competencia de la función son especialmente importantes para determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, así como, en su caso, la naturaleza y extensión de dicha utilización que resulta apropiada teniendo en cuenta las circunstancias.
- A7. La objetividad se refiere a la capacidad de realizar dichas tareas sin que los juicios profesionales sean invalidados por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de terceros. Entre los factores que pueden afectar a la evaluación del auditor están los siguientes:
- Si el estatus de la función de auditoría interna en la organización, incluida su autoridad y su responsabilidad de rendición de cuentas, sustentan la capacidad de dicha función de estar libre de sesgos, de conflictos de interés o de la influencia indebida de terceros que invaliden los juicios profesionales. Por ejemplo, si la función de auditoría interna informa a los responsables del gobierno de la entidad o a un directivo con suficiente autoridad o, en caso de que la función informe a la dirección, si tiene contacto directo con los responsables del gobierno de la entidad.
 - Si la función de auditoría interna está libre de responsabilidades que originan conflictos; por ejemplo, si tiene alguna obligación de gestión u operativa o responsabilidades que sean ajenas a la función de auditoría interna.
 - Si los responsables del gobierno de la entidad supervisan las decisiones de contratación relacionadas con la función de auditoría interna; por ejemplo, determinan si la política de remuneraciones es adecuada.
 - Si existe alguna restricción o limitación impuesta a la función de auditoría interna por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad; por ejemplo, para comunicar sus hallazgos al auditor externo.
 - Si los auditores internos pertenecen a los organismos profesionales relevantes y si esa pertenencia les obliga a cumplir normas profesionales relativas a la objetividad, o si sus políticas internas alcanzan los mismos objetivos.
- A8. La competencia de la función de auditoría interna se refiere a la adquisición y el mantenimiento del conocimiento y las cualificaciones de la función en su conjunto al nivel necesario para que las tareas asignadas puedan ser realizadas de manera diligente y de conformidad con las normas profesionales aplicables. Entre los factores que pueden influir en la evaluación del auditor externo están los siguientes:
- Si la función de auditoría interna cuenta con los recursos necesarios y adecuados en relación con el tamaño de la entidad y la naturaleza de sus operaciones.
 - Si se han establecido políticas de contratación, de formación práctica y de asignación de auditores internos a los encargos de auditoría interna.
 - Si los auditores internos tienen formación técnica y competencia adecuada en auditoría. Entre los criterios relevantes que el auditor externo puede tener en cuenta al realizar la evaluación pueden incluirse, por ejemplo, si los auditores internos tienen la cualificación profesional y experiencia necesarias.

¹³ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a)

¹⁴ Véanse los apartados 15-25.

¹⁵ Véanse los apartados 26-35.

- Si los auditores internos tienen el conocimiento requerido relativo a la información financiera de la entidad y al marco de información financiera aplicable y si la función de auditoría interna posee las cualificaciones necesarias (por ejemplo, conocimiento sectorial específico) para realizar trabajo relativo a los estados financieros de la entidad.
 - Si los auditores internos son miembros de los organismos profesionales relevantes y si dicha circunstancia les obliga a cumplir las correspondientes normas profesionales, incluidos los requerimientos de formación profesional continuada.
- A9. La objetividad y la competencia pueden entenderse en términos de continuidad. Cuanto mayor sea el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustenten adecuadamente la objetividad de los auditores internos y cuanto mayor sea el grado de competencia de la función, será más probable que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de la función de auditoría interna y mayor será el número de áreas en las que podrá hacerlo. No obstante, un estatus en la organización y unas políticas y procedimientos relevantes que sustenten de manera sólida la objetividad de los auditores internos no pueden compensar la insuficiente competencia de la función de auditoría interna. Del mismo modo, un alto grado de competencia de la función de auditoría interna no puede compensar un estatus en la organización y unas políticas y procedimientos que no sustenten adecuadamente la objetividad de los auditores internos.

Aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado (Ref: Apartado 15(c))

- A10. La aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado en la planificación, realización, supervisión, revisión y documentación de sus actividades diferencia las actividades de la función de auditoría interna de otros controles de seguimiento que se puedan realizar en la entidad.
- A11. Entre los factores que pueden influir en la determinación por el auditor externo de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado se incluyen los siguientes:
- La existencia, adecuación y utilización de procedimientos de auditoría interna o de orientaciones documentados para áreas tales como valoraciones de riesgos, programas de trabajo, documentación e informes, cuya naturaleza y extensión sea acorde con el tamaño y las circunstancias de una entidad.
 - Si la función de auditoría interna dispone de políticas y procedimientos de control de calidad adecuados, tales como las políticas y procedimientos de la NICC 1¹⁶ que serían aplicables a una función de auditoría interna (como las que se refieren al liderazgo, recursos humanos y realización del encargo) o requerimientos de control de calidad establecidos por los correspondientes organismos profesionales para los auditores internos. Dichos organismos pueden establecer otros requerimientos apropiados tales como la realización periódica de evaluaciones externas de calidad.

Circunstancias en las que no se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 16)

- A12. Es posible que la evaluación por el auditor de si el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos, del grado de competencia de la función de auditoría interna, así como la relativa a si aplica un enfoque sistemático y disciplinado, indique que los riesgos para la calidad del trabajo de la función son demasiado significativos y, en consecuencia, que no es adecuado utilizar su trabajo como evidencia de auditoría.
- A13. La consideración de los factores de los apartados A7, A8 y A11 de esta NIA, de manera individual y en conjunto, es importante debido a que un factor individual a menudo no es suficiente para concluir que el trabajo de la función de auditoría interna no puede utilizarse para los fines de la auditoría. Por ejemplo, el estatus de la función de auditoría interna en la organización es especialmente importante al evaluar las amenazas a la objetividad de los auditores internos. Si la función de auditoría interna informa a la dirección sería considerado una amenaza significativa a la objetividad de la función de auditoría interna, salvo si existieran otros factores tales como los que se describen en el apartado A7 de esta NIA que conjuntamente proporcionarían suficientes salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable.
- A14. Adicionalmente, el Código de ética del IESBA¹⁷ establece que se origina una amenaza de autorrevisión cuando el auditor externo acepta un encargo para proporcionar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría y los resultados de esos servicios van a ser utilizados en la realización de la auditoría. Esto se debe a la posibilidad de que el equipo del encargo utilice los resultados del servicio de auditoría interna sin evaluar adecuadamente dichos resultados o sin aplicar el mismo grado de escepticismo profesional que cuando el trabajo de auditoría interna se realiza por personas que no pertenecen a la firma de auditoría. El Código de ética del IESBA¹⁸ analiza las prohibiciones que pueden ser de aplicación en algunas circunstancias, así como las amenazas y salvaguardas que se pueden aplicar para reducir las amenazas a un nivel aceptable en otras circunstancias.

¹⁶ Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

¹⁷ *Código Internacional de Ética para profesionales de la contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, apartados 605.4 A2–605.4 A3

¹⁸ Código de ética del IESBA, apartados 605.1 – R605.5

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

Factores que afectan a la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref: Apartados 17-19)

- A15. Una vez que el auditor externo ha determinado que se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna a efectos de la auditoría, un primer aspecto a considerar es si la naturaleza y el alcance planificados del trabajo que ha sido realizado o que se prevé realizar, por la función de auditoría interna es relevante para la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría que el auditor externo haya establecido de conformidad con la NIA 300¹⁹.
- A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:
- Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
 - Procedimientos sustantivos que implican juicios limitados.
 - Observaciones de recuentos de existencias.
 - Seguimiento de transacciones a través del sistema de información para la preparación de información financiera.
 - Realización de pruebas de cumplimiento de requerimientos reglamentarios.
 - En algunas circunstancias, auditorías o revisiones de la información financiera de entidades dependientes que no sean componentes significativos del grupo (cuando no exista conflicto con los requerimientos de la NIA 600²⁰).
- A17. La determinación por el auditor externo de la naturaleza y extensión planificadas de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna se verá influida por su evaluación del grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos y del grado de competencia de la función de auditoría interna según el apartado 18 de esta NIA. Adicionalmente, y a dichos efectos, el grado en que sea necesaria la aplicación de juicio en la planificación, realización y evaluación de dicho trabajo, así como el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones son datos a tener en cuenta por el auditor externo. Además, hay circunstancias en las cuales el auditor externo no puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría, como se describe en el apartado 16 de esta NIA.

Juicios en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de los resultados (Ref: Apartados 18(a), 30(a))

- A18. Cuanto más necesario sea aplicar juicio en la planificación y realización de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría, más procedimientos de auditoría necesitará aplicar el auditor externo directamente, de conformidad con el apartado 18 de esta NIA, debido a que utilizar únicamente el trabajo de la función de auditoría interna no le proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- A19. Debido a que el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, necesita formarse los juicios significativos del encargo de auditoría de conformidad con el apartado 18. Los juicios significativos incluyen los siguientes:
- valoración del riesgo de incorrección material;
 - evaluación de la suficiencia de las pruebas realizadas;
 - evaluación de la adecuación de la utilización por la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento;
 - evaluación de las estimaciones contables significativas; y
 - evaluación de la adecuación de la información a revelar en los estados financieros y de otras cuestiones que afectan al informe de auditoría.

Riesgo valorado de incorrección material (Ref: Apartado 18(b))

- A20. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, mayor será, a menudo, el juicio aplicado en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En esas circunstancias, el auditor externo necesitará aplicar directamente más procedimientos de conformidad con el apartado 18 de esta NIA y, en consecuencia, hará una menor utilización del trabajo de la función de auditoría interna para la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Asimismo, como se expone en la NIA 200²¹ cuanto mayores sean los riesgos valorados de incorrección material, más convincente necesitará ser la evidencia de auditoría requerida por el auditor externo y, en consecuencia, el auditor externo necesitará realizar directamente más trabajo.

- A21. Como se expone en la NIA 315 (Revisada 2019)²², los riesgos significativos son riesgos cuya valoración se encuentra próxima al

¹⁹ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*

²⁰ NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

²¹ NIA 200, apartado A32

²² NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

límite superior del espectro de riesgo inherente y, en consecuencia, la capacidad de utilización del trabajo de la función de auditoría interna en relación con riesgos significativos se limitará a procedimientos que requieren poco juicio. Adicionalmente, cuando el riesgo de incorrección material no sea bajo, no es probable que la utilización únicamente del trabajo de la función de auditoría interna reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y elimine la necesidad de que el auditor externo realice directamente algunas pruebas.

A22. La realización de procedimientos de conformidad con esta NIA puede llevar al auditor externo a volver a evaluar su valoración de los riesgos de incorrección material. En consecuencia, esto puede afectar a la determinación por el auditor externo de si utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para la auditoría y de si son necesarias consideraciones adicionales a la aplicación de esta NIA.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A23. De conformidad con la NIA 260 (Revisada)²³, se requiere que el auditor externo comunique a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general de la planificación del alcance y del momento de realización de la auditoría. La utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna es parte integrante de la estrategia global de auditoría externa y, en consecuencia, es relevante para el conocimiento por los responsables del gobierno de la entidad del enfoque de auditoría propuesto.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

Discusión y coordinación con la función de auditoría interna (Ref: Apartado 21)

A24. En la discusión con la función de auditoría interna de la planificación de la utilización de su trabajo, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, puede ser de utilidad tratar lo siguiente:

- El momento de realización de dicho trabajo.
- La naturaleza del trabajo realizado.
- La extensión de la cobertura de auditoría.
- La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), y la importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Los métodos propuestos de selección de elementos y de tamaño de las muestras.
- La documentación del trabajo realizado.
- Los procedimientos de revisión y de informes.

A25. La coordinación entre el auditor externo y la función de auditoría interna es eficaz cuando, por ejemplo:

- Las discusiones tienen lugar, a intervalos apropiados, a lo largo del periodo.
- El auditor externo informa a la función de auditoría interna de cuestiones significativas que puedan afectarle.
- Se advierte al auditor externo y se le proporciona acceso a los informes relevantes de la función de auditoría interna correspondientes y se le informa de cualquier cuestión significativa detectada por la función de auditoría interna cuando dichas cuestiones puedan afectar al trabajo del auditor externo de modo que pueda considerar la implicación de dichas cuestiones para el encargo de auditoría.

A26. La NIA 200²⁴ analiza la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional, así como de que preste especial atención a información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a ser utilizados como evidencia de auditoría. De este modo, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades a los auditores internos de poner en conocimiento del auditor externo cuestiones que pueden afectar a su trabajo²⁵. El auditor externo, entonces, puede tener en cuenta dicha información para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, si dicha información puede ser indicativa del aumento de un riesgo de incorrección material en los estados financieros o referirse a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor puede tenerlo en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240²⁶.

Procedimientos para determinar la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartados 23-24)

A27. Los procedimientos aplicados por el auditor externo al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto

²³ NIA 260 (Revisada), apartado 15

²⁴ NIA 200, apartados 15 y A21

²⁵ NIA 315 (Revisada 2019), anexo 4

²⁶ NIA 315 (Revisada 2019), anexo 4 en relación con la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

utilizar le proporcionan una base para evaluar la calidad en general del trabajo de la función y la objetividad con la que se ha realizado.

A28. Entre los procedimientos que puede aplicar el auditor externo para evaluar la calidad del trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna, además de la reejecución de conformidad con el apartado 24, se incluyen los siguientes:

- Realizar indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna.
- Observar los procedimientos aplicados por la función de auditoría interna.
- Revisar el programa de trabajo de la función de auditoría interna y sus papeles de trabajo.

A29. Cuanto más juicio sea necesario aplicar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material, cuanto menos apoyo brinden el estatus en la organización y las relevantes políticas y procedimientos de la función de auditoría interna a la objetividad de los auditores internos, o cuanto menor sea el grado de competencia de la función de auditoría interna, más procedimientos de auditoría necesitará el auditor externo aplicar al conjunto del trabajo de la función para sustentar la decisión de utilizar el trabajo de la misma, con la finalidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que fundamentar la opinión de auditoría.

Reejecución (Ref: Apartado 24)

A30. A efectos de esta NIA, la reejecución implica la realización independiente por parte del auditor de procedimientos para validar las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna. Este objetivo se puede alcanzar mediante el examen de elementos que ya han sido examinados por la función de auditoría interna o, cuando no es posible, se puede alcanzar el mismo objetivo mediante el examen de un número suficiente de otros elementos similares que no fueron examinados por la función de auditoría interna. La reejecución proporciona evidencia más convincente referente a la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna que otros procedimientos que pueda aplicar el auditor externo descritos en el apartado A28. Aunque no es necesario que el auditor externo realice reejecuciones en cada área del trabajo de la función de auditoría interna que se utiliza, sí se requiere alguna reejecución del trabajo en su conjunto de la función de auditoría interna que haya planificado utilizar el auditor externo de conformidad con el apartado 24. Es más probable que el auditor externo centre la reejecución en las áreas en las que es mayor la necesidad de aplicación de juicio por la función de auditoría interna en la planificación, realización y evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría y en las áreas de mayor riesgo de incorrección material.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría (Ref: Apartados 5, 26–28)

A31. En las jurisdicciones en las que exista una disposición legal o reglamentaria que prohíba la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, es importante que los auditores del grupo consideren si la prohibición se extiende a los auditores de los componentes y, en tal caso, aborden esta cuestión en la comunicación a los auditores de los componentes²⁷.

A32. Tal y como se establece en el apartado A7 de esta NIA, la objetividad se refiere a la capacidad de realizar el trabajo propuesto sin que los juicios profesionales sean invalidados por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de terceros. Al evaluar la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de un auditor interno, los siguientes factores pueden ser relevantes:

- El grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos²⁸.
- Relaciones familiares o personales con una persona que trabaja, o es responsable del aspecto de la entidad al que se refiere el trabajo.
- Asociación con la división o departamento de la entidad a la que se refiere el trabajo.
- Intereses financieros significativos en la entidad distintos de la remuneración en condiciones congruentes con las que se aplican a otros empleados con un grado de antigüedad similar.

Documentación emitida por los organismos profesionales relevantes de auditores internos pueden proporcionar orientación adicional de utilidad.

A33. También puede haber algunas circunstancias en las que la significatividad de las amenazas a la objetividad de un auditor interno sea tal que no existen salvaguardas que las puedan reducir a un nivel aceptable. Por ejemplo, debido a que la adecuación de las salvaguardas se ve influida por la significatividad del trabajo en el contexto de la auditoría, los apartados 30 (a) y (b) prohíben la utilización de la ayuda directa de los auditores internos en procedimientos que implican la aplicación de juicios significativos en

²⁷ NIA 600, apartado 40(b)

²⁸ Véase apartado A7.

la auditoría o que están relacionados con riesgos valorados de incorrección material más elevados cuando la aplicación de juicio para la realización de los procedimientos de auditoría relevantes o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida no es limitado. Este también sería el caso cuando el trabajo involucrado crea una amenaza de autorrevisión, motivo por el que se prohíbe que los auditores internos apliquen procedimientos en las circunstancias descritas en el apartado 30 (c) y (d).

A34. Al evaluar el grado de competencia de un auditor interno, pueden ser relevantes muchos de los factores del apartado A8 de esta NIA aplicados en el contexto de auditores internos individuales y del trabajo que se les pueda asignar.

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa (Ref: Apartados 29-31)

A35. Los apartados A15-A22 de esta NIA proporcionan orientaciones relevantes para determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos.

A36. Para determinar la naturaleza del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, el auditor externo será cuidadoso en limitar dicho trabajo a las áreas que sería adecuado asignar. Como ejemplos de actividades y tareas en las que no sería apropiado utilizar la ayuda directa de los auditores internos están los siguientes:

- Discusión de riesgos de fraude. No obstante, los auditores externos pueden indagar ante los auditores internos acerca de riesgos de fraude en la organización de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)²⁹.
- Determinación de procedimientos de auditoría sin previo aviso conforme a la NIA 240.

A37. Del mismo modo, puesto que de conformidad con la NIA 505³⁰ se requiere que el auditor externo mantenga el control de las solicitudes de confirmación externa y evalúe los resultados de los procedimientos de confirmación externa, no sería apropiado asignar dichas responsabilidades a los auditores internos. No obstante, los auditores internos pueden colaborar en la recogida de la información necesaria para que el auditor externo resuelva las excepciones en las respuestas a las solicitudes de confirmación.

A38. El grado de juicio aplicado y el riesgo de incorrección material también son relevantes para determinar el trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa. Por ejemplo, en circunstancias en las que se valora como área de riesgo elevado la valoración de las cuentas a cobrar, el auditor externo podría asignar la comprobación de la exactitud de su antigüedad a un auditor interno que presta la ayuda directa. Sin embargo, puesto que la evaluación de la adecuación de la provisión basada en la clasificación por antigüedad implicaría una aplicación de juicio superior a “limitada”, no sería apropiado asignar aquel procedimiento a un auditor interno que preste la ayuda directa.

A39. A pesar de la dirección, supervisión y revisión por el auditor externo, una utilización excesiva de la ayuda directa de los auditores internos puede afectar las percepciones relativas a la independencia del encargo de auditoría externa.

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos (Ref: Apartado 34)

A40. Debido a que los integrantes de la función de auditoría interna no son independientes de la entidad como se le exige al auditor externo cuando expresa una opinión sobre estados financieros, la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado por los auditores internos que prestan la ayuda directa será por lo general de naturaleza distinta y más extensa que si el equipo del encargo realizara el trabajo.

A41. Al dirigir a los auditores internos, el auditor externo puede, por ejemplo, recordarles que pongan en su conocimiento las cuestiones contables y de auditoría identificadas durante la auditoría. Al revisar el trabajo realizado por los auditores internos, las consideraciones del auditor externo incluyen si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada en las circunstancias, y si sustenta las conclusiones que se han alcanzado.

²⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a)

³⁰ NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 7 y 16

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 620
UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–2
La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría	3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Determinación de la necesidad de un experto del auditor.....	7
Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría	8
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor.....	9
Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor	10
Acuerdo con el experto del auditor	11
Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor	12–13
Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría	14–15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de experto del auditor.....	A1–A3
Determinación de la necesidad de un experto del auditor.....	A4–A9
Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría	A10–A13
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor.....	A14–A20
Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor	A21–A22
Acuerdo con el experto del auditor	A23–A31
Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor	A32–A40
Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría	A41–A42
Anexo: Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
2. Esta NIA no trata de:
 - (a) situaciones en las que el equipo del encargo incluye un miembro, o consulta a una persona u organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, las cuales se tratan en la NIA 220¹; ni de
 - (b) la utilización por el auditor del trabajo de una persona u organización, especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y cuyo trabajo en dicho campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros (experto de la dirección), la cual se trata en la NIA 500².

La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría

3. El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y la utilización por el auditor del trabajo de un experto del auditor no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor, habiéndose atendido a lo dispuesto en esta NIA, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del auditor, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia de auditoría adecuada.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:
 - (a) determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor; y
 - (b) en caso de utilizar el trabajo de un experto del auditor, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines del auditor.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Experto del auditor – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio³ o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo. (Ref: Apartados A1–A3)
 - (b) Especialización – Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.
 - (c) Experto de la dirección – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

Requerimientos

Determinación de la necesidad de un experto del auditor

7. Si para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor. (Ref: Apartados A4–A9)

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría

8. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, momento de

¹ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados A11, A21–A23

² NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados A45–A59

³ En su caso, los términos “socio” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

realización y extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (Ref: Apartado A10)

- (a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;
- (b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;
- (c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;
- (d) el conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y
- (e) si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A11–A13)

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor

9. El auditor evaluará si el experto del auditor tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del auditor. En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto. (Ref: Apartados A14–A20)

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor

10. El auditor obtendrá conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del auditor, que le permita: (Ref: Apartados A21–A22)
- (a) determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del auditor; y
 - (b) evaluar la adecuación de dicho trabajo para los fines del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor

11. El auditor acordará con el experto del auditor, por escrito cuando resulte adecuado, las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A23–A26)
- (a) la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; (Ref: Apartado A27)
 - (b) las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto; (Ref: Apartados A28–A29)
 - (c) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y (Ref: Apartado A30)
 - (d) la necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad. (Ref: Apartado A31)

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor

12. El auditor evaluará la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor, incluido: (Ref: Apartado A32)
- (a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría; (Ref: Apartados A33–A34)
 - (b) si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref: Apartados A35–A37)
 - (c) si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente. (Ref: Apartados A38–A39)
13. Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor: (Ref: Apartado A40)
- (a) acordará con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto; o
 - (b) aplicará procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría

14. En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo del experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran dicha referencia, el auditor indicará en el informe de auditoría que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión. (Ref: Apartado A41)
15. Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe de auditoría por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor indicará en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su

responsabilidad con respecto a dicha opinión. (Ref: Apartado A42)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de experto del auditor (Ref: Apartado 6(a))

- A1. La especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede consistir en especialización en materias tales como las siguientes:
- La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
 - El cálculo actuarial de pasivos asociados a contratos de seguros o a planes de pensiones de empleados.
 - La estimación de reservas de petróleo y gas.
 - La valoración de pasivos medioambientales y de los costes de saneamiento.
 - La interpretación de contratos y de las disposiciones legales y reglamentarias.
 - El análisis de cuestiones fiscales complejas o inusuales.
- A2. En muchos casos, la distinción entre especialización en contabilidad o auditoría y especialización en otro campo es clara, incluso cuando se trata de un área especializada de contabilidad o auditoría. Por ejemplo, con frecuencia es fácil distinguir una persona especializada en la aplicación de métodos de contabilización de impuestos diferidos de un experto en legislación fiscal. El primero no es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo contable; el segundo es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo jurídico. Se pueden hacer distinciones similares en otras áreas, por ejemplo, entre la especialización en métodos de contabilización de instrumentos financieros y la especialización en modelos complejos de valoración de instrumentos financieros. Sin embargo, en algunos casos, especialmente en aquellos relacionados con un área emergente de especialización en contabilidad o auditoría, establecer una distinción entre áreas especializadas de contabilidad o auditoría y la especialización en otro campo será una cuestión de juicio profesional. Las reglas y normas profesionales aplicables relativas a los requerimientos de formación y competencia para profesionales de la contabilidad y auditores pueden facilitar al auditor la aplicación de dicho juicio⁴.
- A3. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar de qué modo los requerimientos de esta NIA se ven afectados por el hecho de que el experto del auditor pueda ser tanto una persona como una organización. Por ejemplo, al evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, puede ocurrir que el experto sea una organización a la que el auditor ha recurrido con anterioridad, pero que el auditor no haya tratado previamente con la persona concreta designada por dicha organización para el encargo particular; o puede ocurrir lo contrario, es decir, que el auditor conozca el trabajo de la persona concreta, pero no conozca la organización a la que se ha incorporado dicho experto. En ambos casos, tanto las cualidades propias de la persona como las cualidades de dirección de la organización (tales como los sistemas de control de calidad que la organización aplica) pueden ser relevantes para la evaluación a realizar por el auditor.

Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref: Apartado 7)

- A4. Puede resultar necesario un experto del auditor para ayudar al auditor en una o más de las siguientes actuaciones:
- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.
 - La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
 - La determinación e implementación de respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros.
 - El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para responder a riesgos valorados en las afirmaciones, incluidas pruebas de controles o procedimientos sustantivos.
 - La evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida en la formación de una opinión sobre los estados financieros.
- A5. Los riesgos de incorrección material pueden aumentar cuando la dirección necesita especialización en un campo distinto al de la contabilidad para preparar los estados financieros, por ejemplo, porque esto puede indicar cierta complejidad o porque la dirección puede no poseer conocimientos del campo de especialización. Si a la hora de preparar los estados financieros la

⁴ Por ejemplo, la Norma Internacional de Formación 8, *Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales*, puede resultar útil.

dirección no posee la especialización necesaria, puede recurrir a un experto de la dirección para hacer frente a dichos riesgos. Los controles relevantes, incluidos los controles relacionados con el trabajo del experto de la dirección, en su caso, pueden también reducir los riesgos de incorrección material.

A6. Si la preparación de los estados financieros implica el recurso a una especialización en un campo distinto al de la contabilidad, el auditor, con cualificaciones en contabilidad y auditoría, puede que no tenga la especialización necesaria para auditar dichos estados financieros. El socio del encargo debe satisfacerse de que el equipo del encargo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría⁵. Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo⁶. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

A7. Un auditor que no sea experto en un determinado campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede, sin embargo, ser capaz de obtener conocimiento suficiente de dicho campo para realizar la auditoría sin recurrir a un experto del auditor. Este conocimiento se puede obtener, por ejemplo, a través de:

- La experiencia en la auditoría de entidades que requieren dicha especialización para la preparación de sus estados financieros.
- La formación o el desarrollo profesional en ese campo concreto. Esto puede incluir cursos formales o discusiones con personas que poseen especialización en el campo relevante a los efectos de mejorar la capacidad del propio auditor para tratar cuestiones de ese campo. Dicha discusión difiere de una consulta a un experto del auditor relativa a un conjunto específico de circunstancias que surgen en el encargo, situación en la que a dicho experto se le facilitan todos los hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre la cuestión concreta⁷.
- La discusión con auditores que han realizado encargos similares.

A8. En otros casos, sin embargo, el auditor puede determinar que es necesario recurrir a un experto del auditor, u optar por hacerlo, para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Entre los aspectos a tener en cuenta a la hora de decidir si se recurre a un experto del auditor cabe señalar los siguientes:

- Si la dirección ha recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros (véase el apartado A9).
- La naturaleza y la significatividad de la cuestión, incluida su complejidad.
- Los riesgos de incorrección material que comporta la cuestión.
- La naturaleza prevista de los procedimientos para responder a los riesgos identificados, incluidos: el conocimiento del auditor y su experiencia en relación con el trabajo de expertos sobre dichas cuestiones; y la disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.

A9. Cuando la dirección haya recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros, la decisión del auditor sobre si recurre a un experto del auditor puede también verse influida por factores como los siguientes:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para prestar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- La competencia y la capacidad del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto a normas técnicas para la realización de su trabajo o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- Cualquier control de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.

La NIA 500⁸ contiene requerimientos y orientaciones sobre el efecto de la competencia, la capacidad y la objetividad de los

⁵ NIA 220, apartado 14

⁶ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e)

⁷ NIA 220, apartado A22

⁸ NIA 500, apartado 8

expertos de la dirección en la fiabilidad de la evidencia de auditoría.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8)

A10. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría relativos a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Por ejemplo, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de aplicar procedimientos diferentes o más extensos que en otros casos:

- El trabajo del experto del auditor está relacionado con una cuestión significativa que implica juicios subjetivos y complejos.
- El auditor no ha utilizado con anterioridad el trabajo del experto del auditor y no tiene conocimiento previo de su competencia, capacidad y objetividad.
- El experto del auditor, más que ser consultado para prestar asesoramiento sobre una cuestión concreta, aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría.
- El experto es un experto externo del auditor y no está sujeto, por lo tanto, a las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 8(e))

A11. Puede darse el caso de que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de la firma de auditoría, y, por lo tanto, esté sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de dicha firma de conformidad con la NICC 1⁹ o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes¹⁰. En otros casos, puede ocurrir que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de una firma de la red, que comparte con la firma de auditoría políticas y procedimientos de control de calidad comunes.

A12. Un experto externo del auditor no es un miembro del equipo del encargo y no está sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de conformidad con la NICC 1¹¹. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se trate al experto externo del auditor como a un miembro del equipo del encargo, y que, por lo tanto, esté sujeto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, y a otros requerimientos profesionales que establezcan dichas disposiciones.

A13. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes indique lo contrario¹². El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría relativos a cuestiones como las siguientes:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
- Objetividad. Los expertos internos del auditor están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- La evaluación por el auditor de la adecuación del trabajo del experto del auditor. Por ejemplo, los programas de formación de la firma de auditoría pueden proporcionar a los expertos internos del auditor un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de auditoría. La confianza en dicha formación y en otros procesos de la firma de auditoría, tales como los protocolos que delimitan el trabajo de los expertos internos del auditor, pueden afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor.
- Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
- Acuerdo con el experto del auditor.

Dicha confianza no reduce la responsabilidad que tiene el auditor de cumplir los requerimientos de esta NIA.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor (Ref: Apartado 9)

A14. La competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor son factores que afectan significativamente al hecho de que su trabajo sea o no adecuado para los fines del auditor. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del

⁹ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 12(f)

¹⁰ NIA 220, apartado 2

¹¹ NICC 1, apartado 12(f)

¹² NIA 220, apartado 4

experto del auditor. La capacidad se refiere a la aptitud del experto del auditor para ejercer dicha competencia en las circunstancias del encargo. Entre los factores que influyen en la capacidad se pueden incluir, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y de recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto del auditor.

- A15. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor puede proceder de diversas fuentes, tales como:
- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
 - Las discusiones con dicho experto.
 - Las discusiones con otros auditores o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
 - El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, de su pertenencia a una organización profesional o a una asociación sectorial, de su habilitación para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
 - Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
 - Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).
- A16. Entre las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor figura la de si el trabajo de dicho experto está o no sujeto a normas técnicas de ejecución o a otros requerimientos profesionales o sectoriales; por ejemplo, normas de ética y otros requerimientos derivados de la pertenencia a organizaciones profesionales o asociaciones sectoriales, normas de acreditación de un organismo de habilitación o requerimientos impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.
- A17. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:
- La pertinencia que la competencia del experto del auditor tiene a efectos de la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialización dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros de responsabilidad civil, pero tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
 - La competencia del experto del auditor en relación con los requerimientos de contabilidad y auditoría aplicables; por ejemplo, el conocimiento de hipótesis y métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
 - Si algún hecho inesperado o cambio en las condiciones o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, a medida que avanza la auditoría.
- A18. La objetividad puede verse amenazada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Se puede hacer frente a dichas amenazas eliminando las circunstancias que las originan o aplicando salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable. También puede haber salvaguardas específicas para el encargo de auditoría.
- A19. La evaluación de si las amenazas a la objetividad están a un nivel aceptable puede depender de la función del experto del auditor y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría. En algunos casos, puede no ser posible eliminar las circunstancias que originan amenazas o aplicar salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable; por ejemplo, si el experto del auditor propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información que está siendo auditada, es decir, si el experto del auditor es un experto de la dirección.
- A20. Al evaluar la objetividad del experto externo del auditor, puede ser relevante:
- (a) Indagar ante la entidad sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tenga la entidad con el experto externo del auditor y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.
 - (b) Discutir con dicho experto las posibles salvaguardas aplicables, incluidos cualesquiera requerimientos profesionales aplicables al experto, y evaluar si las salvaguardas son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Entre los intereses y relaciones que puede ser relevante discutir con el experto del auditor, se incluyen los siguientes:
 - Intereses financieros.
 - Relaciones empresariales y personales.
 - Prestación de otros servicios por el experto, incluidos los prestados por la organización en el caso de que el experto externo sea una organización.

En algunos casos, también puede ser adecuado que el auditor obtenga una manifestación escrita del experto externo del

auditor sobre los posibles intereses o relaciones con la entidad de los que el experto tenga conocimiento.

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor (Ref: Apartado 10)

- A21. El auditor puede obtener conocimiento del campo de especialización del experto del auditor a través de los medios descritos en el apartado A7 o mediante discusión con el experto.
- A22. Algunos aspectos del campo del experto del auditor relevantes para el conocimiento del auditor pueden ser, entre otros:
- Si el campo de dicho experto encierra áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría (véase el apartado A17).
 - Si son de aplicación normas profesionales, o de otro tipo, y requerimientos legales o reglamentarios.
 - Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del auditor, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados para los fines de la información financiera.
 - La naturaleza de los datos o de la información internos o externos que utiliza el experto del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor (Ref: Apartado 11)

- A23. La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor pueden ser muy distintos según las circunstancias, del mismo modo que lo pueden ser las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto del auditor. Por lo tanto, se requiere que dichas cuestiones se acuerden entre el auditor y el experto del auditor, con independencia de que éste sea un experto externo o interno.
- A24. Las cuestiones señaladas en el apartado 8 pueden afectar al grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el auditor y el experto del auditor, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. Por ejemplo, los siguientes factores pueden sugerir la necesidad de un acuerdo más detallado de lo que lo sería en otros casos, o de que el acuerdo se realice por escrito:
- El experto del auditor tendrá acceso a información sensible o confidencial de la entidad.
 - Las funciones o responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor son diferentes de las que se esperan normalmente.
 - Se aplican requerimientos legales o reglamentarios de varias jurisdicciones.
 - La materia con la que está relacionado el trabajo del experto del auditor es muy compleja.
 - El auditor no ha utilizado anteriormente trabajo alguno realizado por dicho experto.
 - Cuanto mayor sea la extensión del trabajo del experto del auditor y su significatividad en el contexto de la auditoría.
- A25. El acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor a menudo adopta la forma de una carta de encargo. En el anexo se enumeran las cuestiones que el auditor puede plantearse incluir en la carta de encargo, o en cualquier otra forma de acuerdo con el experto externo del auditor.
- A26. Cuando no hay acuerdo escrito entre el auditor y el experto del auditor, se puede incluir evidencia del acuerdo, por ejemplo, en:
- Memorandos de planificación o papeles de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.
 - Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría. En caso de un experto interno del auditor, las políticas y los procedimientos establecidos a los que el experto se encuentra sujeto pueden comprender políticas y procedimientos concretos en relación con el trabajo del experto. La extensión de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas y procedimientos. Por ejemplo, puede no ser necesaria documentación alguna en los papeles de trabajo del auditor si la firma de auditoría tiene protocolos detallados que cubren las circunstancias en las que se utiliza el trabajo de ese experto.

Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo (Ref: Apartado 11(a))

- A27. A menudo puede ser pertinente, al acordar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor, abordar explícitamente cualquier norma técnica de realización del trabajo que sea aplicable u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto deba cumplir.

Funciones y responsabilidades respectivas (Ref: Apartado 11(b))

- A28. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor puede precisar lo siguiente:
- Si el auditor o el experto del auditor realizarán pruebas detalladas sobre los datos fuente.

- El consentimiento para que el auditor discuta los hallazgos o conclusiones del experto del auditor con la entidad y con otras personas, y para que incluya detalles de los hallazgos o conclusiones del experto en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario (véase el apartado A42).
- Cualquier acuerdo de informar al experto del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Papeles de trabajo

A29. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor también puede incluir un acuerdo sobre el acceso de cada uno de ellos a los papeles de trabajo del otro, así como sobre la conservación de dichos papeles. Cuando el experto del auditor sea un miembro del equipo del encargo, los papeles de trabajo de dicho experto formarán parte de la documentación de auditoría. Sin perjuicio de cualquier acuerdo en contrario, los papeles de trabajo de los expertos externos del auditor son propiedad de éstos y no forman parte de la documentación de auditoría.

Comunicación (Ref: Apartado 11(c))

A30. Una comunicación recíproca eficaz facilita la correcta integración de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del experto del auditor con otros trabajos de la auditoría, y la adecuada modificación de los objetivos del experto del auditor en el curso de la auditoría. Por ejemplo, cuando el trabajo del experto del auditor guarda relación con las conclusiones del auditor sobre un riesgo significativo, pueden ser adecuados tanto un informe escrito formal al concluir el trabajo del experto, como informes verbales a medida que avanza el trabajo. La identificación de socios o de empleados concretos que hagan de enlace con el experto del auditor y de procedimientos para la comunicación entre el experto y la entidad facilita una comunicación oportuna y eficaz, especialmente en encargos grandes.

Confidencialidad (Ref: Apartado 11(d))

A31. Es necesario que los preceptos en materia de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a los que esté sujeto el auditor también se apliquen al experto del auditor. Pueden existir requerimientos adicionales impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias. Asimismo, la entidad también puede haber solicitado que se acuerden con los expertos externos del auditor requisitos de confidencialidad específicos.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor (Ref: Apartado 12)

A32. La evaluación por parte del auditor de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, la familiaridad del auditor con el campo de especialización del experto del auditor, así como la naturaleza del trabajo realizado por el experto del auditor afectan a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor.

Hallazgos y conclusiones del experto del auditor (Ref: Apartado 12(a))

A33. Entre los procedimientos específicos que pueden aplicarse para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor, se incluyen los siguientes:

- Indagaciones ante el experto del auditor.
- Revisión de los papeles de trabajo e informes del experto del auditor.
- Procedimientos corroborativos, como:
 - Observación del trabajo del experto del auditor;
 - Examen de datos publicados, como informes estadísticos de fuentes reputadas y autorizadas;
 - Confirmación de cuestiones relevantes con terceros;
 - Aplicación de procedimientos analíticos detallados; y
 - Reejecución de cálculos.
- Discusión con otro experto que posea la especialización pertinente cuando, por ejemplo, los hallazgos o las conclusiones del experto del auditor no sean congruentes con otra evidencia de auditoría.
- Discusión del informe del experto del auditor con la dirección.

A34. Entre los factores relevantes para evaluar la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto del auditor, ya sea en un informe o bajo cualquier otra forma, puede incluirse el hecho de que dichos hallazgos o conclusiones:

- se presenten de un modo que sea congruente con las posibles normas profesionales o sectoriales del experto del auditor;
- se expresen claramente, haciendo referencia a los objetivos acordados con el auditor, el alcance del trabajo realizado y las normas aplicadas;

- se basen en un periodo adecuado y tengan en cuenta los hechos posteriores al cierre, cuando proceda;
- estén sujetos a reservas, limitaciones o restricciones de uso, y, de ser así, el hecho de que ello tenga o no consecuencias para el auditor; y
- se basen en una consideración adecuada de los errores o desviaciones encontrados por el experto del auditor.

Hipótesis, métodos y datos fuente

Hipótesis y métodos (Ref: Apartado 12(b))

- A35. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en evaluar hipótesis y métodos subyacentes, incluidos, en su caso, modelos, utilizados por la dirección para la realización de una estimación contable, es probable que los procedimientos del auditor estén, principalmente, dirigidos a evaluar si el experto del auditor ha revisado adecuadamente dichas hipótesis y métodos. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor para su comparación con la estimación puntual de la dirección, los procedimientos del auditor pueden dirigirse principalmente a la evaluación de las hipótesis y de los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, utilizados por el experto del auditor.
- A36. La NIA 540 (Revisada)¹³ analiza las hipótesis y los métodos utilizados por la dirección al realizar estimaciones contables, incluido, en algunos casos, el uso de modelos altamente especializados desarrollados por la entidad. Aunque dicho análisis se inscribe en el contexto de la obtención por parte del auditor de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las hipótesis y métodos de la dirección, también puede facilitar al auditor la evaluación de las hipótesis y métodos del experto del auditor.
- A37. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de hipótesis y métodos que sean significativos, son factores relevantes para la evaluación por el auditor de dichas hipótesis y métodos el hecho de que:
- estén generalmente aceptados en el campo del experto del auditor;
 - sean congruentes con los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable;
 - dependan del empleo de modelos especializados; y
 - sean congruentes con los de la dirección, y, de no serlo, el motivo y los efectos de las diferencias.

Datos fuente utilizados por el experto del auditor (Ref: Apartado 12(c))

- A38. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de datos fuente significativos para el trabajo de dicho experto, se pueden utilizar procedimientos como los siguientes a fin de realizar pruebas sobre dichos datos:
- La verificación del origen de los datos, incluida la obtención de conocimiento y, cuando proceda, la realización de pruebas, sobre los controles internos relativos a los datos y, en su caso, su transmisión al experto.
 - La revisión de los datos a efectos de integridad y congruencia interna.
- A39. En muchos casos, el auditor puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Sin embargo, en otros casos, cuando la naturaleza de los datos fuente utilizados por el experto del auditor sea muy técnica en relación con el campo del experto, éste puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Si el experto del auditor ha realizado pruebas sobre los datos fuente, la indagación ante el experto por parte del auditor o la supervisión o revisión de las pruebas de dicho experto pueden ser adecuadas para la evaluación por parte del auditor de la relevancia, integridad y exactitud de los datos.

Trabajo inadecuado (Ref: Apartado 13)

- A40. Si el auditor concluye que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor y no puede resolver la cuestión mediante los procedimientos de auditoría adicionales requeridos en el apartado 13 -lo cual puede suponer la realización de trabajo adicional, tanto por el experto como por el auditor, o la asignación o contratación de otro experto- puede ser necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada) debido a que el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente¹⁴.

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría (Ref: Apartados 14–15)

- A41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del experto del auditor, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público.
- A42. En algunas circunstancias puede ser adecuado referirse al experto del auditor en un informe de auditoría en el que se expresa una

¹³ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartados 8, 13 y 15

¹⁴ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 6(b)

opinión modificada, con el fin de explicar la naturaleza de la modificación. En tales circunstancias, es posible que el auditor deba obtener el consentimiento del experto del auditor antes de hacer dicha referencia.

Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor

En este anexo se enumeran cuestiones que el auditor puede considerar incluir en cualquier acuerdo con un experto externo del auditor. La siguiente relación tiene carácter ilustrativo, no exhaustivo, y su propósito es sólo el de servir de guía que pueda utilizarse conjuntamente con las consideraciones que se recogen en esta NIA. La decisión de incluir determinadas cuestiones en el acuerdo depende de las circunstancias del encargo. Esta relación también puede facilitar la consideración de las cuestiones a incluir en un acuerdo con un experto interno del auditor.

Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto externo del auditor

- La naturaleza y el alcance de los procedimientos que el experto externo del auditor va a aplicar.
- Los objetivos del trabajo del experto externo del auditor, teniendo en cuenta la importancia relativa y los riesgos asociados a la cuestión con la que está relacionado el trabajo del experto externo del auditor, y, en su caso, el marco de información financiera aplicable.
- Cualesquiera normas técnicas de realización del trabajo aplicables u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto externo del auditor tenga que cumplir.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que el experto externo del auditor utilizará, así como el reconocimiento del que gozan.
- La fecha efectiva o, cuando proceda, el periodo objeto de comprobación de la materia objeto de análisis por el experto externo del auditor y los requerimientos relativos a los hechos posteriores.

Funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto externo del auditor

- Las normas de auditoría y de contabilidad aplicables, así como los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- El consentimiento del experto externo del auditor para la utilización que prevé hacer el auditor del informe del experto, incluida cualquier referencia a este, o la revelación de su contenido a terceros; por ejemplo, la referencia a este en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario, o su revelación a la dirección o a un comité de auditoría.
- La naturaleza y la extensión de la revisión por el auditor del trabajo del experto externo del auditor.
- Si los datos fuente serán comprobados por el auditor o por el experto externo del auditor.
- El acceso del experto externo del auditor a los registros, archivos y personal de la entidad y a los expertos contratados por ésta.
- Los procedimientos para la comunicación entre el experto externo del auditor y la entidad.
- El acceso recíproco del auditor y del experto externo del auditor a sus respectivos papeles de trabajo.
- La propiedad y el control de los papeles de trabajo durante el encargo y después de éste, incluido cualquier requerimiento de conservación de archivos.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de realizar su trabajo con la cualificación y diligencia debidas.
- La competencia y la capacidad del experto externo del auditor para realizar el trabajo.
- La expectativa de que el experto externo del auditor utilizará todo el conocimiento que tenga y que sea relevante para la auditoría, o de que, de no ser así, informará al auditor.
- Cualquier restricción sobre la asociación del experto externo del auditor con el informe de auditoría.
- Cualquier acuerdo para informar al experto externo del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Comunicaciones e informes

- Los métodos y la frecuencia de las comunicaciones, incluidas:
 - La manera en que se comunicarán los hallazgos o conclusiones del experto externo del auditor (por ejemplo, informe escrito o informe verbal, comunicación continua de datos al equipo del encargo).
 - La identificación de las personas concretas del equipo del encargo que harán de enlace con el experto externo del auditor.
- El momento en el que el experto externo del auditor finalizará el trabajo y comunicará al auditor los hallazgos o conclusiones.

- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud cualquier posible retraso en la finalización del trabajo y cualquier posible reserva o limitación sobre los hallazgos o conclusiones del experto.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud los casos en que la entidad restrinja el acceso del experto a registros, archivos o personal o a expertos que haya contratado la entidad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar al auditor toda la información que el experto considere que pueda ser relevante para la auditoría, incluido cualquier cambio en las circunstancias comunicadas con anterioridad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar las circunstancias que puedan originar una amenaza para la objetividad de dicho experto y cualquier salvaguarda relevante que pueda eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

Confidencialidad

- La necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad, incluidos:
 - Las disposiciones de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a las que esté sujeto el auditor.
 - Los requerimientos adicionales que puedan, en su caso, venir impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.
 - Las disposiciones específicas de confidencialidad exigidas, en su caso, por la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (REVISADA)
FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS
ESTADOS FINANCIEROS.

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7–9
Requerimientos	
Formación de la opinión sobre los estados financieros.....	10–15
Tipo de opinión.....	16–19
Informe de auditoría.....	20–52
Información adicional presentada junto con los estados financieros	53–54
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad.....	A1–A3
Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros.	A4
La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible	A5
Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros.....	A6
Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel.....	A7–A9
Descripción del marco de información financiera aplicable	A10–A15
Tipo de opinión.....	A16–A17
Informe de auditoría.....	A18–A77
Información adicional presentada junto con los estados financieros	A78–A84
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.
2. La NIA 701¹ trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. La NIA 705 (Revisada)² y la NIA 706 (Revisada)³ tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Otras NIA contienen asimismo requerimientos de información que son aplicables cuando se emite un informe de auditoría.
3. La presente NIA se aplica a la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales y se ha redactado en ese contexto. La NIA 800 (Revisada)⁴ trata de los aspectos particulares a tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos. La NIA 805 (Revisada)⁵ trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Esta NIA también es aplicable a las auditorías en las que son aplicables la NIA 800 (Revisada) o la NIA 805 (Revisada).
4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad alcanzar un equilibrio adecuado entre la necesidad de congruencia y comparabilidad entre informes de auditoría emitidos globalmente y la necesidad de incrementar el valor de la información proporcionada por los auditores haciendo que la información que proporciona el informe de auditoría sea más relevante para los usuarios. Esta NIA fomenta la congruencia del informe de auditoría pero reconoce la necesidad de flexibilidad para amoldarse a las circunstancias concretas de las distintas jurisdicciones. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y
 - (b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Estados financieros con fines generales – Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.
 - (b) Marco de información con fines generales – Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El término “marco de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

 - (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
 - (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco

¹ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

² NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

³ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁴ NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*

⁵ NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales- Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*

para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores⁶.

- (c) Opinión no modificada (favorable) – Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable⁷.
8. “Estados financieros” en esta NIA se refiere a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales”⁸. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, estructura y contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.
9. En esta NIA, las “Normas Internacionales de Información Financiera” hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, y las “Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público” se refieren a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros

10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable⁹, ¹⁰.
11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:
- (a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada¹¹;
 - (b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada¹², y
 - (c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.
12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A1–A3)
13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:
- (a) los estados financieros revelan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas. Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref: Apartado A4)
 - (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
 - (c) las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar realizadas por la dirección son razonables;
 - (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:
 - La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
 - La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas. (Ref: Apartado A5)

⁶ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13(a)

⁷ Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

⁸ El apartado 13(f) de la NIA 200 establece el contenido de los estados financieros.

⁹ NIA 200, apartado 11

¹⁰ Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

¹¹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 26

¹² NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11

- (e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref: Apartado A6)
 - (f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.
14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará: (Ref: Apartados A7–A9)
- (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
 - (b) si los estados financieros presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.
15. El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A10–A15)

Tipo de opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:
- (a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.
18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A16)
19. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (Ref: Apartado A17)

Informe de auditoría

20. El informe de auditoría será escrito. (Ref: Apartados A18–A19)

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título

21. El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref: Apartado A20)

Destinatario

22. El informe de auditoría irá dirigido a quien corresponda, en función de las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A21)

Opinión del auditor

23. La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título "Opinión".
24. La sección "Opinión" del informe de auditoría también:
- (a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
 - (b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;
 - (c) identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros;
 - (d) remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y
 - (e) especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros. (Ref: Apartados A22–A23)

25. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:
- (a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A24–A31)
26. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A26–A31)
27. En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, o las NICSP, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

Fundamento de la opinión

28. El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección "Opinión", con el título "Fundamento de la opinión" que: (Ref: Apartado A32)
- (a) manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; (Ref: Apartado A33)
 - (b) haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA;
 - (c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o se referirá al *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) y (Ref: Apartados A34–A39)
 - (d) manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Empresa en funcionamiento

29. Cuando corresponda, el auditor informará de conformidad con la NIA 570 (Revisada)¹³.

Cuestiones clave de la auditoría

30. En el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
31. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría o este decida hacerlo, aplicará la NIA 701. (Ref: Apartados A40–A42)

Otra información

32. Cuando corresponda, el auditor informará de conformidad con la NIA 720 (Revisada)¹⁴.

Responsabilidades en relación con los estados financieros

33. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros”. El informe de auditoría utilizará el término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta y no es necesario que se refiera específicamente a "la dirección". En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A44)
34. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con: (Ref: Apartados A45–A48)
- (a) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control

¹³ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 21-23

¹⁴ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

- (b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento¹⁵ y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A48)
35. Esta sección del informe de auditoría identificará asimismo a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera cuando los responsables de dicha supervisión sean distintos de los que cumplen las responsabilidades descritas en el apartado 34. En este caso, el título de la sección se referirá también a "los responsables del gobierno de la entidad" o al término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta (Ref: Apartado A49)
36. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades en relación con los estados financieros se referirá a "la preparación y presentación fiel de los estados financieros" o a "la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel", según proceda.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

37. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros".
38. Esta sección del informe de auditoría: (Ref: Apartado A50)
- (a) manifestará que los objetivos del auditor son:
 - (i) obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y
 - (ii) emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. (Ref: Apartado A51)
 - (b) manifestará que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe; y
 - (c) manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente:
 - (i) describirá que se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en esos estados financieros¹⁶; o
 - (ii) proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A53)
39. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros", además: (Ref: Apartado A50)
- (a) manifestará que, como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría; y
 - (b) describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son:
 - (i) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error; diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
 - (ii) Obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. En circunstancias en las que el auditor tenga también la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros, el auditor omitirá la frase en la que se menciona que la toma en consideración del control interno por el auditor no tiene como finalidad expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
 - (iii) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

¹⁵ NIA 570 (Revisada), apartado 2

¹⁶ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2

- (iv) Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, emita una opinión modificada. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.
 - (v) Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, evaluar la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.
- (c) Cuando sea aplicable la NIA 600¹⁷, describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:
- (i) las responsabilidades del auditor son obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - (ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo; y
 - (iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor.
40. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros" del informe de auditoría, también: (Ref: Apartado A50)
- (a) manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría;
 - (b) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, manifestará que el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que el auditor ha cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y se comunicará con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia del auditor y, en su caso, de las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas; y
 - (c) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y de otras entidades en las que se comunican las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, indicará que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor determina las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. El auditor describe esas cuestiones en el informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que una cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la comunicación. (Ref: Apartado A53)

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

41. La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requerida por los apartados 39-40 será incluida: (Ref: Apartado A54)
- (a) en el cuerpo del informe de auditoría;
 - (b) en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo, o (Ref: Apartados A55–A57)
 - (c) mediante una referencia específica en el informe de auditoría a la ubicación de dicha descripción en la página web de una autoridad competente, cuando las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales lo permitan expresamente. (Ref: Apartados A54, A56–A57)
42. Cuando el auditor se remita a una descripción de las responsabilidades del auditor en la página web de una autoridad competente, determinará que esa descripción cumple, y no es incongruente, con los requerimientos de los apartados 39-40 de esta NIA. (Ref: Apartado A56)

¹⁷ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

Otras responsabilidades de información

43. Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección, salvo si esas otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan en las responsabilidades de información requeridas por las NIA, en cuyo caso las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA. (Ref: Apartados A58–A60)
44. Si se mencionan otras responsabilidades de información en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA, el informe de auditoría diferenciará claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA. (Ref: Apartado A60)
45. Si el informe de auditoría contiene una sección separada que trata de las otras responsabilidades de información, los requerimientos de los apartados 21-40 de esta NIA se incluirán en una sección titulada "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". El "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" figurará a continuación del "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". (Ref: Apartado A60)

Nombre del socio del encargo

46. El nombre del socio del encargo se incluirá en el informe de auditoría sobre estados financieros de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría, lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal. (Ref: Apartados A61–A63)

Firma del auditor

47. El informe de auditoría estará firmado. (Ref: Apartados A64–A65)

Dirección del auditor

48. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Fecha del informe de auditoría

49. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartados A66–A69)
 - (a) todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados; y
 - (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

50. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor un determinado formato o redacción para el informe de auditoría, este informe se referirá a las Normas Internacionales de Auditoría sólo si incluye, como mínimo, todos los siguientes elementos: (Ref: Apartados A70–A71)
 - (a) Un título.
 - (b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo.
 - (c) Una sección de opinión que contenga la expresión de una opinión sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros (incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera o de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, véase el apartado 27).
 - (d) La identificación de los estados financieros de la entidad que han sido auditados.
 - (e) Una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o remitirá al Código de ética del IESBA.
 - (f) Cuando corresponda, una sección que trate los requerimientos de información del apartado 22 de la NIA 570 (Revisada) y no sea incongruente con estos.
 - (g) Cuando corresponda, una sección de "Fundamento de la opinión con salvedades " o "Fundamento de la opinión

desfavorable (adversa)" que trate los requerimientos de información del apartado 23 de la NIA 570 (Revisada) y no sea incongruente con estos.

- (h) Cuando corresponda, una sección que incluya la información requerida por la NIA 701, o información adicional acerca de la auditoría impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, que trate los requerimientos de información de esa NIA y no sea incongruente con estos¹⁸. (Ref: Apartados A72–A75)
- (i) Cuando corresponda, una sección que trate los requerimientos de información del apartado 24 de la NIA 720 (Revisada).
- (j) Una descripción de las responsabilidades de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros y la identificación de los responsables de la supervisión del proceso de información financiera que trate los requerimientos de información de los apartados 33-36 y no sea incongruente con estos.
- (k) Una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría y a las disposiciones legales o reglamentarias y una descripción de las responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros que trate los requerimientos de información de los apartados 37-40 y no sea incongruente con estos. (Ref: Apartados A50–A53)
- (l) En el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el nombre del socio del encargo salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal.
- (m) La firma del auditor.
- (n) La dirección del auditor.
- (o) La fecha del informe de auditoría.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría

51. Un auditor puede estar obligado a llevar a cabo una auditoría de conformidad con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta (las "normas de auditoría nacionales") y, además, haber cumplido con las NIA al realizar la auditoría. Si este es el caso, el informe de auditoría puede referirse a las Normas Internacionales de Auditoría así como a las normas nacionales de auditoría, pero el auditor únicamente lo hará si: (Ref: Apartados A76–A77)
- (a) no hay conflicto entre los requerimientos de las normas nacionales de auditoría y los de las NIA que pudiese llevar al auditor (i) a formarse una opinión distinta, o (ii) a no incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que, en el caso de que se trate, sea necesario según las NIA; y
 - (b) el informe de auditoría incluye, como mínimo, todos los elementos enumerados en el apartado 50(a)-(o) cuando el auditor utilice el formato o la redacción establecidos por las normas de auditoría nacionales. No obstante, la referencia a "las disposiciones legales o reglamentarias" contenida en el apartado 50(k) debe entenderse como referencia a las normas nacionales de auditoría. El informe de auditoría identificará, por lo tanto, dichas normas nacionales de auditoría.
52. Cuando el informe de auditoría se refiera tanto a las normas nacionales de auditoría como a las Normas Internacionales de Auditoría, se identificará la jurisdicción de origen de las normas nacionales de auditoría.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados A78–A84)

53. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si, según su juicio profesional, la información adicional es, no obstante, parte integrante de los estados financieros debido a su naturaleza o a su modo de presentación. Cuando sea parte integrante de los estados financieros, la información adicional estará cubierta por la opinión del auditor.
54. Si la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable no se considera parte integrante de los estados financieros auditados, el auditor evaluará si dicha información adicional se presenta de un modo que la diferencia clara y suficientemente de los estados financieros auditados. Si no es el caso, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

¹⁸ NIA 701, apartados 11-16

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 12)

- A1. La dirección realiza una serie de juicios sobre los importes y la información revelados en los estados financieros.
- A2. La NIA 260 (Revisada) examina los aspectos cualitativos de las prácticas contables¹⁹. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el auditor advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, suponen que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación, por parte del auditor, de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:
- La corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).
 - Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.
- A3. La NIA 540 (Revisada) trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables²⁰. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin embargo, pueden afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros (Ref: Apartado 13(a))

- A4. Al evaluar si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables elegidas y aplicadas, el auditor tiene en cuenta cuestiones como:
- si se ha revelado toda la información relativa a las políticas contables significativas requerida por el marco de información financiera aplicable,
 - si es relevante la información sobre las políticas contables significativas que se ha revelado y, en consecuencia, si refleja el modo en que se han aplicado los criterios de reconocimiento, medida y presentación del marco de información financiera aplicable a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las circunstancias específicas de las operaciones de la entidad y de su entorno, y
 - la claridad con la que se han presentado las políticas contables significativas.

La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible (Ref: Apartado 13(d))

- A5. Evaluar la comprensibilidad de los estados financieros incluye considerar si:
- la información en los estados financieros se presenta de manera clara y concisa.
 - la ubicación de información a revelar significativa la destaca debidamente (por ejemplo, cuando se percibe que información específica de la entidad tiene valor para los usuarios) y si la información revelada está referenciada adecuadamente, de un modo que no cree dificultades importantes a los usuarios para identificar información necesaria.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartado 13(e))

- A6. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. Evaluar si, a la vista del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo incluye considerar cuestiones como:
- hasta qué punto la información de los estados financieros es relevante y específica teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad y
 - si la información revelada es adecuada para facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de:
 - la naturaleza y extensión de los activos y pasivos potenciales de la entidad originados por transacciones o hechos que no cumplen los criterios de reconocimiento (o los criterios de baja en cuentas) establecidos por el marco de

¹⁹ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, anexo 2

²⁰ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 21

información financiera aplicable.

- La naturaleza y extensión de los riesgos de incorrección material originados por transacciones y hechos.
- Los métodos utilizados y las hipótesis y juicios aplicados, y los cambios a los mismos, que afecten a cantidades presentadas o reveladas de algún otro modo, incluidos los análisis de sensibilidad relevantes.

Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel (Ref: Apartado 14)

- A7. Algunos marcos de información financiera reconocen explícita o implícitamente el concepto de presentación fiel²¹. Como se indica en el apartado 7(b) de esta NIA, un marco de imagen fiel²² no sólo requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco sino que reconoce de forma explícita o implícita que puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco²³.
- A8. La evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel, tanto en lo que respecta a la presentación como a la información revelada, es una cuestión de juicio profesional. Esta evaluación tiene en cuenta cuestiones tales como los hechos y circunstancias de la entidad, incluidos los cambios a los mismos, sobre la base del conocimiento de la entidad por el auditor y la evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría. La evaluación también incluye la consideración, por ejemplo, de la información a revelar necesaria para lograr una presentación fiel originada por cuestiones que podrían ser materiales (es decir, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto), tales como el efecto de la evolución de requerimientos de información financiera o el cambio en el entorno económico.
- A9. La evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel puede incluir, por ejemplo, discusiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre sus opiniones sobre los motivos por los que se eligió una determinada presentación así como las alternativas que se podrían haber tenido en cuenta. Estas discusiones pueden incluir, por ejemplo:
- El grado de agregación o desagregación de las cantidades en los estados financieros y si la presentación de cantidades o de información a revelar oculta información útil o tiene como resultado información que induce a error.
 - La congruencia con la adecuada práctica sectorial, o si un incumplimiento es relevante debido a las circunstancias de la entidad y, en consecuencia, está justificado.

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 15)

- A10. Como se explica en la NIA 200, la preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, requiere que los estados financieros incluyan una descripción adecuada del marco de información financiera aplicable²⁴. Dicha descripción informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan.
- A11. Una descripción que indique que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera sólo es adecuada si los estados financieros cumplen todos los requerimientos de dicho marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.
- A12. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “los estados financieros son sustancialmente conformes a las Normas Internacionales de Información Financiera”) no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Referencia a más de un marco de información financiera

- A13. En algunos casos, los estados financieros pueden indicar que han sido preparados de conformidad con dos marcos de información financiera (por ejemplo, el marco nacional y las NIIF). Esto se puede deber a que la dirección esté obligada a preparar los estados financieros de conformidad con ambos marcos o haya optado por hacerlo así, en cuyo caso ambos son marcos de información financiera aplicables. Dicha descripción sólo es adecuada si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente considerados. Para poder considerar que han sido preparados de conformidad con los dos marcos, los estados financieros deben cumplir con ambos marcos simultáneamente y sin necesidad de realizar conciliaciones de estados financieros. En la práctica, el cumplimiento simultáneo es poco probable, a no ser que la correspondiente jurisdicción haya adoptado el otro marco (por ejemplo, las NIIF) como su marco nacional o haya eliminado todas las barreras para poder cumplir con este.
- A14. Unos estados financieros que se hayan preparado de conformidad con un marco de información financiera y que contengan una

²¹ Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) indican que la presentación fiel requiere una representación fiel del efecto de las transacciones, otros hechos y condiciones de conformidad con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

²² Véase la NIA 200, apartado 13(a).

²³ Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros*, apartado 17(c)).

²⁴ NIA 200, apartados A4–A5

nota o un estado complementario para conciliar los resultados con aquellos que se presentarían según otro marco, no han sido preparados de conformidad con ese otro marco. El motivo es que los estados financieros no incluyen toda la información de la manera en que lo requiere ese otro marco.

- A15. No obstante, es posible que los estados financieros se hayan preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable y, adicionalmente, se describa en las notas explicativas de los estados financieros el grado en el que éstos cumplen con otro marco (por ejemplo, estados financieros preparados de conformidad con el marco nacional que también describen el grado en el que cumplen las NIIF). Esta descripción puede constituir información financiera adicional como se indica en el apartado 54 y está cubierta por la opinión del auditor si no se puede diferenciar claramente de los estados financieros.

Tipo de opinión

- A16. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel. (Ref: Apartado 18)
- A17. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable²⁵. (Ref: Apartado 19)

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

- A18. Un informe por escrito abarca tanto los informes impresos como los emitidos por medios electrónicos.
- A19. El anexo de esta NIA contiene ejemplos de informes de auditoría de estados financieros a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 21-49. Excepto en el caso de las secciones "Opinión" y "Fundamento de la opinión", esta NIA no establece requerimientos para la ordenación de los elementos del informe de auditoría. No obstante, esta NIA requiere la utilización de títulos específicos, cuyo objetivo es facilitar la identificación de los informes de auditoría que se refieren a auditorías realizadas de conformidad con las NIA, especialmente en situaciones en las que los elementos del informe de auditoría se presentan en un orden distinto al que se muestra en los ejemplos de informes de auditoría del Anexo de esta NIA.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título (Ref: Apartado 21)

- A20. Un título que indique que el informe es el informe de un auditor independiente, por ejemplo, "Informe de auditoría emitido por un auditor independiente" distingue el informe de un auditor independiente de los informes emitidos por otros.

Destinatario (Ref: Apartado 22)

- A21. Las disposiciones legales, reglamentarias o los términos del encargo pueden especificar a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. El informe de auditoría normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Opinión del auditor (Ref: Apartados 24-26)

Referencia a los estados financieros que han sido auditados

- A22. El informe de auditoría pone de manifiesto, por ejemplo, que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad, que comprenden [mencionar el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero] y las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
- A23. Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros auditados van a incluirse en un documento que contenga otra información, como un informe anual, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe de auditoría.

“Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o “Expresan la imagen fiel”

- A24. Las frases "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" y "expresan la imagen fiel" se consideran equivalentes. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o la expresión “expresan la imagen fiel”, en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o

²⁵ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a)

reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en el apartado 14 de esta NIA, de que el auditor evalúe si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

- A25. Cuando el auditor emite una opinión no modificada (favorable), no es adecuado utilizar frases tales como "a la vista de la explicación anterior" o "sin perjuicio de" en relación con la opinión, ya que sugieren una opinión condicionada o un debilitamiento o modificación de la opinión.

Descripción de los estados financieros y de las cuestiones que presentan

- A26. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con fines generales, los estados financieros pueden comprender: un estado de situación financiera, un estado del resultado global, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como las correspondientes notas explicativas que contienen, por lo general, un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones se puede considerar información adicional como parte integrante de los estados financieros.

- A27. En el caso de unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la opinión del auditor pone de manifiesto que los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las cuestiones que los estados financieros están destinados a presentar o expresan su imagen fiel. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de conformidad con las NIIF, esas cuestiones son *la situación financiera de la entidad al cierre del periodo y los resultados y flujos de efectivo de la entidad correspondientes al periodo cerrado a dicha fecha*. Por consiguiente, en el apartado 25 y en otros apartados de esta NIA se debe reemplazar [...] por las palabras que figuran en cursiva en la anterior frase cuando el marco de información financiera aplicable sean las NIIF o, en el caso de otros marcos de información financiera aplicables, se debe reemplazar por una redacción que describa las cuestiones que los estados financieros tienen como finalidad presentar.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la opinión del auditor

- A28. La identificación, en la opinión del auditor, del marco de información financiera aplicable tiene como finalidad informar a los usuarios del informe de auditoría del contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

“... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera” o

“... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...”

- A29. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como “... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”. La NIA 210 trata de las circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o reglamentarios²⁶.

- A30. Tal y como se indica en el apartado A13, los estados financieros se pueden preparar de conformidad con dos marcos de información financiera, siendo, por lo tanto, cada uno de ellos marco de información financiera aplicable. En consecuencia, al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor considera cada marco por separado, y la opinión del auditor de conformidad con los apartados 25-27 se refiere a ambos marcos como sigue:

- (a) Si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente considerados, se expresan dos opiniones: es decir, una opinión indicando que los estados financieros han sido preparados de conformidad con uno de los marcos de información financiera aplicables (por ejemplo, el marco nacional) y otra opinión según la cual los estados financieros han sido preparados de conformidad con el otro marco de información financiera aplicable (por ejemplo, las NIIF). Estas opiniones se pueden expresar por separado o en una misma frase (por ejemplo, los estados financieros se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...], de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X y con las NIIF).
- (b) Si los estados financieros cumplen con uno de los marcos de información financiera pero no cumplen con el otro marco, se puede expresar una opinión no modificada (favorable) con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con uno de los marcos (por ejemplo, el marco nacional) y, por el contrario, una opinión modificada, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), con respecto al otro marco (por ejemplo, las NIIF).

- A31. Tal y como se indica en el apartado A15, los estados financieros pueden manifestar que cumplen con el marco de información financiera aplicable y, además, revelar el grado de cumplimiento con otro marco de información financiera. La opinión del auditor abarca dicha información adicional si no se puede diferenciar claramente de los estados financieros (véanse los apartados 53-54 y el contenido de los apartados A78–A84 de la guía de aplicación). En consecuencia,

²⁶ NIA 210, apartado 18

- (a) si la información revelada sobre el cumplimiento con el otro marco induce a error, se expresa una opinión modificada, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).
- (b) Si la información revelada no induce a error, pero el auditor juzga que es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, se añade un párrafo de énfasis, de conformidad con la NIA 706 (Revisada), para llamar la atención sobre la información revelada.

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 28)

- A32. La sección "Fundamento de la opinión" proporciona un contexto importante para la opinión del auditor. En consecuencia, esta NIA requiere que la sección "Fundamento de la opinión" se sitúe inmediatamente después de la sección "Opinión" en el informe de auditoría.
- A33. La referencia a las normas utilizadas informa a los usuarios del informe de auditoría de que la auditoría ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 28(c))

- A34. La identificación de la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables incrementa la transparencia sobre dichos requerimientos en relación con el encargo de auditoría concreto. La NIA 200 explica que los requerimientos de ética aplicables habitualmente comprenden las disposiciones del Código de ética del IESBA relativos a la auditoría de estados financieros junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos²⁷. Cuando los requerimientos de ética incluyan los del Código de ética del IESBA, la declaración también se puede referir al Código de ética del IESBA. Si el Código de ética del IESBA constituye todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría, no es necesario que la afirmación identifique una jurisdicción de origen.
- A35. En algunas jurisdicciones, los requerimientos de ética aplicables pueden provenir de diferentes fuentes, como el (los) código(s) de ética y reglas y requerimientos adicionales contenidos en disposiciones legales y reglamentarias. Cuando los requerimientos de independencia y otros requerimientos de ética aplicables provienen de un número limitado de fuentes, el auditor puede elegir nombrar la(s) fuente(s) correspondiente(s) (por ejemplo, el nombre del código, de la regla o del reglamento aplicable en la jurisdicción), o se puede referir a un término de conocimiento general y que resume de modo adecuado esas fuentes (por ejemplo, los requerimientos de independencia para las auditorías de entidades privadas de la jurisdicción X).
- A36. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias, las normas de auditoría nacionales o los términos del encargo obliguen al auditor a proporcionar en el informe de auditoría información más concreta acerca de las fuentes de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, que fueron de aplicación a la auditoría de los estados financieros.
- A37. Al determinar la cantidad adecuada de información que se debe incluir en el informe de auditoría cuando hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables en relación con la auditoría de los estados financieros, una consideración importante es establecer un equilibrio entre la transparencia y el riesgo de ocultar otra información útil en el informe de auditoría.

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

- A38. En el caso de auditorías de grupos en los que hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, la mención de la jurisdicción en el informe de auditoría normalmente corresponde a los requerimientos de ética que son aplicables al equipo del encargo del grupo. Esto es así porque, en una auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo²⁸.
- A39. Las NIA no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, los requerimientos del Código de ética del IESBA u otros requerimientos de ética a los que esté sujeto el equipo del encargo del grupo, ni requieren las NIA que el auditor del componente esté, en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al equipo del encargo del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, en el caso de la auditoría de un grupo pueden ser complejos. La NIA 600²⁹ proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas las situaciones en las que el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo.

Cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 31)

- A40. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que se comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el caso de auditorías de entidades que no sean entidades cotizadas, por ejemplo, entidades que se definen como entidades de interés

²⁷ NIA 200, apartado A17

²⁸ NIA 600, apartado A37

²⁹ NIA 600, apartados 19-20

público en dichas disposiciones legales o reglamentarias.

- A41. El auditor también puede decidir comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el caso de otras entidades, incluidas las que pueden tener un interés público significativo, por ejemplo, porque tienen un gran número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. Ejemplos de dichas entidades pueden incluir instituciones financieras (tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones), y otras entidades como organizaciones benéficas.
- A42. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, y explica que la función de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al acordar los términos del encargo de auditoría de la entidad depende de los acuerdos de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables³⁰. La NIA 210 también requiere que la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito hagan referencia a la estructura y contenido esperados de cualquier informe que vaya a emitir el auditor³¹. Cuando no se requiera de algún otro modo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, la NIA 210³² explica que puede ser útil para el auditor referirse, en los términos del encargo de la auditoría, a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y, en determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor mencione dicha posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A43. Las entidades cotizadas no son frecuentes en el sector público. Sin embargo, pueden existir entidades del sector público que sean significativas por su dimensión, complejidad o por aspectos de interés público. En esos casos, es posible que el auditor de una entidad del sector público esté obligado por disposiciones legales o reglamentarias a comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, o decida hacerlo por algún otro motivo.

Responsabilidades en relación con los estados financieros (Ref: Apartados 33-34)

- A44. La NIA 200 explica la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría de conformidad con las NIA³³. La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen su responsabilidad de preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. La dirección también reconoce ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría incluye una referencia a ambas responsabilidades, ya que ayuda a explicar a los usuarios la premisa a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría. La NIA 260 (Revisada) utiliza el término responsables del gobierno de la entidad para describir a la persona o personas, organización u organizaciones con responsabilidad en la supervisión de la entidad, y proporciona un análisis sobre la diversidad de estructuras de gobierno según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate.
- A45. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el auditor complemente la descripción de las responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad de los apartados 34-35 para reflejar las responsabilidades adicionales que sean relevantes para la preparación de los estados financieros, atendiendo a la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.
- A46. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde las responsabilidades de la dirección en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito³⁴. La NIA 210 proporciona cierta flexibilidad en el modo de hacerlo, al explicar que si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que dichas disposiciones prevén responsabilidades que, a juicio del auditor, son equivalentes a las establecidas en la NIA 210. Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito. En estos casos, se puede también emplear dicha redacción en el informe de auditoría para describir las responsabilidades como requiere el apartado 34(a) de esta NIA. En otras circunstancias, así como cuando el auditor decida no utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que se haya reproducido en la carta de encargo, se utilizará la redacción del apartado 34(a) de esta NIA. Además de incluir una descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría según lo requiere el apartado 34, el auditor puede remitir a una descripción más detallada de esas responsabilidades haciendo referencia al lugar donde se puede obtener dicha información (por ejemplo, al informe anual de la entidad o a una página web de una autoridad competente).
- A47. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden

³⁰ NIA 210, apartados 9 y A22

³¹ NIA 210, apartado 10

³² NIA 210, apartado A25

³³ NIA 200, apartado 13(j)

³⁴ NIA 210, apartado 6(b)(i)-(ii)

referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables, o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno, las descripciones contempladas en la NIA 210 y en el apartado 34 no los mencionan específicamente.

A48. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 34(b) cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones del Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Supervisión del proceso de información financiera (Ref: Apartado 35)

A49. Cuando alguna de las personas que participan en la supervisión del proceso de información financiera, pero no todas ellas, también participan en la preparación de los estados financieros, puede resultar necesario adaptar la descripción requerida en el apartado 35 de esta NIA para reflejar adecuadamente las circunstancias concretas de la entidad. Cuando las personas responsables de la supervisión del proceso de información financiera son las mismas que los responsables de la preparación de los estados financieros, no se requiere ninguna mención de las responsabilidades de supervisión.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 37-40)

A50. La descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 37-40 de esta NIA se puede adaptar para reflejar la naturaleza concreta de la entidad, por ejemplo, cuando el informe de auditoría trata de estados financieros consolidados. El ejemplo 2 del Anexo de esta NIA muestra un modo de hacerlo.

Objetivos del Auditor (Ref: Apartado 38(a))

A51. En el informe de auditoría se explica que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. Estos se diferencian de las responsabilidades de la dirección en la preparación de los estados financieros.

Descripción de la importancia relativa (Ref: Apartado 38(c))

A52. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 38(c) de proporcionar una descripción de la importancia relativa cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Responsabilidades del auditor en relación con la NIA 701 (Ref: Apartado 40(c))

A53. El auditor también puede considerar útil proporcionar información adicional en la descripción de las responsabilidades del auditor más allá de lo que se requiere en el apartado 40(c). Por ejemplo, el auditor puede referirse al requerimiento del apartado 9 de la NIA 701 de determinar las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor al ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019); los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación y los efectos en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 41, 50(j))

A54. Una forma de aligerar el contenido del informe de auditoría puede ser incluir la información requerida por los apartados 39-40 de esta NIA en un anexo del informe de auditoría o, cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga esa información. No obstante, debido a que la descripción de las responsabilidades del auditor contiene información necesaria para conformar las expectativas de los usuarios en relación con una auditoría ejecutada de acuerdo con las NIA, se requiere que se incluya una referencia en el informe de auditoría del lugar donde se puede encontrar esa información.

Ubicación en un anexo (Ref: Apartados 41(b), 50(j))

A55. El apartado 41 permite al auditor incluir las manifestaciones requeridas por los apartados 39-40 que describen las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros en un anexo del informe de auditoría, siempre que se indique de manera adecuada en el cuerpo del informe de auditoría la ubicación del anexo. A continuación se muestra un ejemplo del modo en que se puede realizar esta referencia a un anexo en el informe de auditoría:

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres

de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros. Esta descripción que se encuentra en [*indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción*] es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

Referencia a la página web de una autoridad competente (Ref: Apartados 41(c), 42)

- A56. En el apartado 41 se explica que el auditor puede remitir a una descripción de las responsabilidades del auditor ubicada en la página web de una autoridad competente, sólo si lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales. La información en la página web que se incorpora al informe de auditoría mediante una referencia concreta a la ubicación de la página web donde se puede encontrar esa información puede describir con más detalle el trabajo del auditor o la auditoría de conformidad con las NIA, pero no puede ser incongruente con la descripción requerida en los apartados 39-40 de esta NIA. Es decir, la redacción de la descripción de las responsabilidades del auditor en la página web puede ser más detallada o puede tratar de otras cuestiones relativas a una auditoría de estados financieros, siempre que esa redacción refleje, y no contradiga, las cuestiones tratadas en los apartados 39-40.
- A57. Una autoridad competente podría ser un organismo nacional emisor de normas de auditoría, un regulador o un organismo de supervisión de la auditoría. Tales organismos están en buena posición para asegurar la exactitud, integridad y continuidad de la disponibilidad de información estandarizada. No sería adecuado que el auditor fuese el encargado del mantenimiento de esa página web. A continuación se muestra un ejemplo del modo en que se puede realizar esta referencia a una página web en el informe de auditoría:

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web de [*nombre del organismo*] en: [*dirección de la página web*]. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartados 43-45)

- A58. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a las responsabilidades impuestas por las NIA. Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas, tales como lo adecuado de los libros y registros contables, el control interno sobre la información financiera u otra información. Las normas de auditoría de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del auditor en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.
- A59. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades como parte de su informe de auditoría sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.
- A60. Los apartados 43-45 de esta NIA permiten una presentación combinada de otras responsabilidades de información y de las responsabilidades del auditor según las NIA únicamente cuando tratan de los mismos temas y cuando la redacción del informe de auditoría diferencia claramente las otras responsabilidades de aquellas que se derivan de las NIA. Esa clara diferenciación puede requerir que el informe de auditoría se refiera a la fuente de las otras responsabilidades de información y declare que esas responsabilidades son adicionales a las que se requieren según las NIA. En caso contrario, se requiere que las otras responsabilidades de información se traten en una sección separada del informe de auditoría con el título "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", u otro según corresponda al contenido de la sección. En estos casos, el apartado 44 requiere que el auditor incluya las responsabilidades de información de acuerdo con las NIA bajo el título "Informe sobre la auditoría de los estados financieros".

Nombre del socio del encargo (Ref: Apartado 46)

- A61. La NICC 1³⁵ requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos para proporcionar una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Independientemente de estos requerimientos de la NICC 1, indicar el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar más transparencia a los usuarios del informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada.
- A62. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que el informe de auditoría incluya el nombre del socio del encargo en el caso de auditorías distintas de las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que en el informe de auditoría se incluya información adicional además del nombre del socio del encargo con el fin de identificarlo de manera más precisa, o el propio socio puede decidir hacerlo. Por ejemplo, se puede indicar el número de licencia profesional aplicable en la jurisdicción en la cual ejerce el auditor.
- A63. En circunstancias poco frecuentes, el auditor puede identificar información o experimentar situaciones que indiquen la probabilidad de una amenaza para la seguridad personal que, si se hiciera pública la identidad del socio del encargo, podría resultar en daños físicos para él, para otros miembros del equipo del encargo o para personas estrechamente vinculadas. Esas amenazas no incluyen, por ejemplo, amenazas de responsabilidad legal o de sanciones legales, reglamentarias o profesionales. La discusión con los responsables del gobierno de la entidad sobre circunstancias que pueden tener como resultado daños físicos puede proporcionar información adicional sobre la probabilidad o la gravedad de la amenaza significativa para la seguridad personal. Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden establecer requerimientos adicionales aplicables para la determinación de si se puede omitir revelar el nombre del socio del encargo.

Firma del Auditor (Ref: Apartado 47)

- A64. El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el informe de auditoría su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.
- A65. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden permitir el uso de firmas electrónicas en el informe de auditoría.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 49)

- A66. La fecha del informe de auditoría indica al usuario de este que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha. La responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe de auditoría se trata en la NIA 560³⁶.
- A67. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.
- A68. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.
- A69. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados y la

³⁵ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 32

³⁶ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 10-17

información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 50)

- A70. La NIA 200 explica que el auditor puede estar obligado a cumplir requerimientos legales o reglamentarios adicionales a las NIA³⁷. Cuando las diferencias entre los requerimientos legales o reglamentarios y las NIA se refieren sólo al formato y a la redacción del informe de auditoría, los requerimientos del apartado 50(a)–(o) constituyen los elementos mínimos que se deben incluir en el informe de auditoría para permitir una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría. En esas circunstancias, no es necesario cumplir los requerimientos de los apartados 21-49 no incluidos en el apartado 50(a)–(o), por ejemplo, el orden requerido para las secciones "Opinión" y "Fundamento de la opinión".
- A71. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no planteen conflictos con las NIA, el formato y la redacción requeridos por los apartados 21-49 de esta NIA ayudan a los usuarios del informe de auditoría a reconocer más fácilmente el informe de auditoría como el informe de una auditoría realizada de conformidad con las NIA.

Información requerida por la NIA 701 (Ref: Apartado 50(h))

- A72. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor proporcione información adicional sobre la auditoría realizada, lo que puede incluir información congruente con los objetivos de la NIA 701, o puede prescribir la naturaleza y extensión de la comunicación relativa a esas cuestiones.
- A73. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. Cuando es aplicable la NIA 701, sólo se puede hacer referencia a las NIA en el informe de auditoría si, al aplicar las disposiciones legales o reglamentarias, la sección requerida por el apartado 50(h) de esta NIA no es incongruente con los requerimientos de información de la NIA 701. En esas circunstancias, es posible que el auditor tenga que ajustar determinados aspectos de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría requeridos por la NIA 701, por ejemplo:
- modificando el título "Cuestiones clave de la auditoría" si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un título concreto;
 - explicando el motivo por el que se proporciona información requerida por las disposiciones legales o reglamentarias en el informe de auditoría, por ejemplo, mencionando la disposición legal o reglamentaria aplicable y describiendo el modo en que esa información se relaciona con las cuestiones clave de la auditoría;
 - reforzando la información requerida para lograr una descripción global de cada cuestión clave de la auditoría que sea congruente con el requerimiento del apartado 13 de la NIA 701, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriben la naturaleza y extensión de la descripción.
- A74. La NIA 210 trata de las situaciones en las que las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción correspondiente prescriben un formato o una redacción del informe de auditoría significativamente diferentes a los requerimientos de las NIA, lo que incluye, en concreto, la opinión del auditor. En estas circunstancias, la NIA 210 requiere que el auditor evalúe:
- (a) si los usuarios podrían interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser éste el caso,
 - (b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea.

Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar una posible interpretación errónea, la NIA 210 requiere que el auditor no acepte el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Con arreglo a la NIA 210, una auditoría realizada de conformidad con dichas disposiciones no cumple con las NIA. En consecuencia, el auditor no incluye ninguna mención en el informe de auditoría de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría³⁸.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A75. Es posible que los auditores de entidades del sector público puedan, en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, informar públicamente sobre ciertas cuestiones, bien en el informe de auditoría o bien en un informe adicional, que puede incluir información congruente con los objetivos de la NIA 701. En esas circunstancias, es posible que el auditor tenga que ajustar ciertos aspectos de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría requerida en la NIA 701 o incluir una referencia en el informe de auditoría a una descripción de la cuestión en un informe adicional.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como

³⁷ NIA 200, apartado A60

³⁸ NIA 210, apartado 21

con las Normas Internacionales de Auditoría (Ref: Apartado 51)

- A76. En el informe de auditoría el auditor puede poner de manifiesto que la auditoría se ha realizado de conformidad tanto con las Normas Internacionales de Auditoría como con las normas de auditoría nacionales cuando, además de cumplir con las normas de auditoría nacionales aplicables, el auditor cumple con cada una de las NIA aplicables a la auditoría³⁹.
- A77. No es adecuado hacer referencia simultáneamente a las Normas Internacionales de Auditoría y a las normas de auditoría nacionales si existe un conflicto entre los requerimientos de las NIA y los de las normas de auditoría nacionales que pueda llevar al auditor a formarse una opinión diferente o a no incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que, en esas circunstancias específicas, requerirían las NIA. En dicho caso, el informe de auditoría se referirá sólo a las normas de auditoría (bien a las Normas Internacionales de Auditoría o bien a las normas de auditoría nacionales) de conformidad con las que se ha preparado el informe de auditoría.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados 53-54)

- A78. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas pueden exigir a la entidad, o esta puede elegir hacerlo voluntariamente, la presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, se puede presentar la información adicional para mejorar la comprensión por el usuario del marco de información financiera aplicable o para proporcionar una explicación adicional en relación con partidas específicas de los estados financieros. Dicha información normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.
- A79. El apartado 53 de esta NIA explica que la opinión del auditor cubre la información adicional que sea parte integrante de los estados financieros, por su naturaleza o el modo en que se presente. Esta evaluación es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo:
- Cuando las notas explicativas de los estados financieros incluyen una explicación o conciliación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de información financiera, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que no se puede diferenciar claramente de los estados financieros. La opinión del auditor también abarcaría las notas o los cuadros complementarios con referencias a los estados financieros.
 - Cuando se revela una cuenta de resultados adicional que muestra elementos concretos de gastos como un cuadro separado incluido como anexo a los estados financieros, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que se diferencia claramente de los estados financieros.
- A80. No es necesario que, en el informe de auditoría, se mencione específicamente la información adicional que abarca la opinión del auditor en el caso de que sea suficiente la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros en dicho informe.
- A81. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden no requerir que la información adicional se audite, y la dirección puede decidir solicitar al auditor que no incluya la información adicional en el alcance de la auditoría de los estados financieros.
- A82. Al evaluar si la información adicional no auditada se presenta de tal forma que pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, el auditor evaluará, por ejemplo, el lugar donde se presenta dicha información en relación con los estados financieros y cualquier información adicional auditada, así como si está claramente identificada como “no auditada”.
- A83. La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor. Por ejemplo:
- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
 - Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas de los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclan con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.
- A84. El hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada).

³⁹ NIA 200, apartado A61

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel (en el que se hace referencia a material ubicado en la página web de una autoridad competente)
- Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales

Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría comprenden el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*, del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), así como los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción, y el auditor incluye una referencia a los dos.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros²

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF³, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección

¹ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

² En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad⁴.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales. Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o reglamentarias o normas de auditoría nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratarán en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros. La información relativa a otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA se puede combinar (es decir, incluir en la

⁴ Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros con los subtítulos adecuados) siempre que la redacción del informe de auditoría diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existe esa diferencia.]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- El *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) contiene todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁵

Opinión

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados⁶

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las NIIF⁷ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros consolidados, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad del Grupo de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera del Grupo.

⁵ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁷ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros consolidados en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros consolidados.

El apartado 41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno del Grupo⁸.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros consolidados o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros consolidados, incluida la información revelada, y si los estados financieros consolidados representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.
- Obtenemos evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados. Somos responsables de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

⁸ Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros consolidados.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales. *Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o reglamentarias o normas de auditoría nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratarán en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados. La información relativa a otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA se puede combinar (es decir, incluir en la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados con los subtítulos adecuados) siempre que la redacción del informe de auditoría diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existe esa diferencia.]*

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
- El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en la página web de una autoridad competente.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁹

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF¹⁰, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web de [nombre del organismo] en: [enlace con la página web]. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁰ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada requeridos por las disposiciones legales o reglamentarias. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con el marco de información financiera (Ley XYZ) de la jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que comprende las disposiciones legales o reglamentarias, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios, pero que no constituye un marco de imagen fiel).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Sociedad han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹¹

La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X¹², y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

¹¹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹² Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad¹³.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

¹³ Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 701

COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definición	8
Requerimientos	
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	9-10
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría	11–16
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	17
Documentación	18
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1–A8
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	A9–A30
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría	A31–A59
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A60–A63
Documentación	A64

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.
2. El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. (Ref: Apartados A1–A4)
3. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría también puede proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una base para involucrarse más con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad acerca de determinadas cuestiones relativas a la entidad, a los estados financieros auditados o a la auditoría que se ha realizado.
4. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor sobre los estados financieros en su conjunto. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría:
 - (a) no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la presentación fiel;
 - (b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico de conformidad con la NIA 705 (Revisada)¹;
 - (c) no exime de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)² cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; o
 - (d) no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares. (Ref: Apartados A5–A8)
5. Esta NIA se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Esta NIA se aplica también cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría³. Sin embargo, la NIA 705 (Revisada) prohíbe al auditor comunicar las cuestiones clave de la auditoría cuando deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha información⁴.

Fecha de entrada en vigor

6. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor son determinar las cuestiones clave de la auditoría y, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar dichas cuestiones describiéndolas en el informe de auditoría.

Definición

8. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Cuestiones clave de la auditoría – Aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

¹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 22-23

³ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 30-31

⁴ NIA 705 (Revisada), apartado 29

Requerimientos

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A9–A18)
 - (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁵. (Ref: Apartados A19–A22)
 - (b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A23–A24)
 - (c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref: Apartados A25–A26)
10. El auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 9 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. (Ref: Apartados A9–A11, A27–A30)

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

11. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del informe de auditoría titulada "Cuestiones clave de la auditoría", salvo si resultan de aplicación las circunstancias descritas en los apartados 14 o 15. La redacción de la introducción de esta sección del informe de auditoría declarará que:
 - (a) las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros [del periodo actual] y;
 - (b) dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones. (Ref: Apartados A31–A33)

Las cuestiones clave de la auditoría no suplen la expresión de una opinión modificada

12. El auditor no comunicará una cuestión en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" de su informe cuando, como resultado de dicha cuestión, se requeriría que expresara una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A5)

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría

13. La descripción de cada cuestión clave de la auditoría en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" del informe de auditoría incluirá, si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros y tratará: (Ref: Apartados A34–A41)
 - (a) el motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría y (Ref: Apartados A42–A45)
 - (b) el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. (Ref: Apartados A46–A51)

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría

14. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría excepto cuando: (Ref: Apartados A53–A56)
 - (a) las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o (Ref: Apartado A52)
 - (b) en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que la cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esto no se aplicará si la entidad ha revelado públicamente información sobre la cuestión.

Relación entre las descripciones de las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos que se deben incluir en el informe de auditoría

15. Una cuestión que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada), o una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar

⁵ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada), son, por su propia naturaleza, cuestiones clave de la auditoría. Sin embargo, en tales circunstancias, estas cuestiones no se describirán en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría y no son aplicables los requerimientos descritos en los apartados 13–14. En cambio, el auditor:

- (a) informará sobre esta cuestión o cuestiones de conformidad con las NIA aplicables; y
- (b) incluirá en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” una referencia a la sección o secciones “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o a la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento”. (Ref: Apartados A6–A7)

Estructura y contenido de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” en otras circunstancias

16. Si el auditor determina, según los hechos y las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar o que las únicas cuestiones clave de la auditoría comunicadas son las que se tratan en el apartado 15, el auditor incluirá una afirmación en este sentido en una sección separada del informe de auditoría titulada “Cuestiones clave de la auditoría”. (Ref: Apartados A57–A59)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

17. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:

- (a) aquellas cuestiones que el auditor ha determinado que son cuestiones clave de la auditoría; o
- (b) en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A60–A63)

Documentación

18. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁶: (Ref: Apartado A64)

- (a) las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor, tal como se establece en el apartado 9, y el fundamento del auditor para determinar si cada una de dichas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10;
- (b) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en el informe de auditoría o que las únicas cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar son las cuestiones tratadas en el apartado 15 y
- (c) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que una cuestión que es una cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 2)

- A1. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión, considerada en el contexto. El auditor juzga la significatividad de una cuestión en el contexto en el que se está considerando. La significatividad se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben. Esto requiere un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, así como de la naturaleza y extensión de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- A2. Los usuarios de estados financieros han expresado su interés por las cuestiones que hayan sido objeto de mayor discusión con los responsables del gobierno de la entidad como parte de la comunicación recíproca requerida por la NIA 260 (Revisada)⁷ y han solicitado una mayor transparencia en relación con esas comunicaciones. Por ejemplo, los usuarios han expresado un interés especial por conocer los juicios significativos realizados por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros en su conjunto debido a que con frecuencia están relacionados con las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos en la preparación de los estados financieros.
- A3. Requerir a los auditores que comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría puede, asimismo, mejorar las comunicaciones entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, y puede incrementar la

⁶ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

⁷ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

atención de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad sobre la información revelada en los estados financieros a la que se hace referencia en el informe de auditoría.

- A4. La NIA 320⁸ explica que es razonable que el auditor asuma que los usuarios de los estados financieros:
- (a) tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
 - (b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta los niveles de importancia relativa;
 - (c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y
 - (d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Dado que el informe de auditoría acompaña a los estados financieros auditados, se considera que los usuarios del informe de auditoría son los mismos que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros.

Relación entre las cuestiones clave de la auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe de auditoría (Ref: Apartados 4, 12, 15)

- A5. La NIA 700 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la formación de una opinión sobre los estados financieros⁹. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella que por otro motivo sea necesaria para lograr la presentación fiel. La NIA 705 (Revisada) trata las circunstancias en las que el auditor concluye que existe una incorrección material en relación con la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros¹⁰.
- A6. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada), la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” facilita la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias cuando se producen. Separar la comunicación de dicha cuestión de la de otras cuestiones clave de la auditoría descritas en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” le confiere la relevancia adecuada en el informe de auditoría (véase el apartado 15). En el Anexo de la NIA 705 (Revisada) se incluyen ejemplos ilustrativos de cómo se ve afectada la redacción de la introducción de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) y se comunican otras cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. El apartado A58 de esta NIA ilustra el modo en que se presenta la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor ha determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría aparte de las cuestiones tratadas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o en la sección “Incertidumbre material relacionada con la “Empresa en funcionamiento” del informe de auditoría.
- A7. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría sigue siendo relevante para mejorar la comprensión de la auditoría por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y, por lo tanto, son aplicables los requerimientos relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría. No obstante, como una opinión desfavorable (adversa) se expresa cuando el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros¹¹:
- (a) En función de la significatividad de la cuestión o cuestiones que originan la opinión desfavorable (adversa), el auditor puede determinar que ninguna otra cuestión es una cuestión clave de la auditoría. En dichas circunstancias resulta de aplicación el requerimiento del apartado 15 (véase el apartado A58).
 - (b) Si una o varias cuestiones distintas de la cuestión o cuestiones que originan una opinión desfavorable (adversa) se consideran cuestiones clave de la auditoría, resulta especialmente importante que las descripciones de esas otras cuestiones clave de la auditoría no den a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, teniendo en cuenta la opinión desfavorable (adversa) (véase apartado A47).
- A8. La NIA 706 (Revisada)¹² establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de cualquier tipo de entidad

⁸ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 4

⁹ NIA 700 (Revisada), apartados 10-15 y A1–A15

¹⁰ Véase el apartado A7 de la NIA 705 (Revisada).

¹¹ NIA 705 (Revisada), apartado 8

¹² NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

incluyan una comunicación adicional en el informe de auditoría mediante la utilización de párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuando el auditor lo considere necesario. En estos casos, dichos párrafos se presentan separados de la sección “Cuestiones clave de la auditoría del informe de auditoría”. Cuando se ha determinado que una cuestión es una cuestión clave de la auditoría, la utilización de esos párrafos no exime de describir individualmente la cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 13¹³. La NIA 706 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales sobre la relación entre cuestiones clave de la auditoría y los párrafos de énfasis de conformidad con dicha NIA¹⁴.

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9–10)

- A9. El proceso de toma de decisiones del auditor para determinar las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad seleccionar de entre las comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad un número más reducido de cuestiones resultado de aplicar su juicio para determinar aquellas que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- A10. La determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se limita a las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, incluso cuando se presentan estados financieros comparativos (es decir, incluso cuando la opinión del auditor se refiere a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros)¹⁵.
- A11. A pesar de que la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se refiere a la auditoría de los estados financieros del periodo actual y de que esta NIA no requiere que el auditor actualice las cuestiones clave de la auditoría incluidas en el informe de auditoría del periodo anterior, puede, sin embargo, ser útil para el auditor considerar si una cuestión que ha sido cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo anterior sigue siendo una cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

- A12. El concepto de atención significativa del auditor reconoce que una auditoría se basa en el riesgo y se centra en identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, en diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtener evidencia suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, mayor será, a menudo, el juicio aplicado en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo que haya realizado¹⁶. Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes¹⁷.
- A13. En consecuencia, las cuestiones que dificultan la obtención por el auditor de evidencia suficiente y adecuada o la formación de una opinión sobre los estados financieros pueden ser especialmente relevantes en la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría.
- A14. Las áreas que requieren atención significativa del auditor a menudo son áreas complejas y de juicio significativo de la dirección con relación a los estados financieros y, en consecuencia, a menudo implican juicios difíciles o complejos por parte del auditor. A su vez, a menudo esto afecta a la estrategia global de auditoría, a la asignación de recursos y a la extensión del esfuerzo de auditoría en relación con esas cuestiones. Estos efectos pueden incluir, por ejemplo, el grado de participación de personal de categoría superior en el encargo de auditoría o la participación de un experto del auditor o de personas especializadas en un área específica de contabilidad o de auditoría, ya sean contratadas o empleadas por la firma de auditoría para tratar esas áreas.
- A15. Varias NIA requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:
- La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría¹⁸. Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
 - Transacciones con partes vinculadas¹⁹, en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener

¹³ Véanse los apartados 8(b) y 10(b) de la NIA 706 (Revisada).

¹⁴ NIA 706 (Revisada), apartados A1–A3

¹⁵ Véase la NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

¹⁶ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 7(b)

¹⁷ NIA 330, apartado A19

¹⁸ NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21

¹⁹ NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado A42

evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (distintos del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

- Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por el equipo del encargo del grupo haya sido restringido²⁰.
- La NIA 220 establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas²¹. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a otros dentro o fuera de la firma de auditoría, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría con el revisor de control de calidad del encargo²².

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

A16. En la fase de planificación, el auditor se puede hacer una idea preliminar de las cuestiones que probablemente sean áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, puedan ser cuestiones clave de la auditoría. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de ello, de conformidad con la NIA 260 (Revisada), al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados. No obstante, la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se basa en los resultados de la auditoría o en la evidencia obtenida durante toda la auditoría.

A17. El apartado 9 incluye consideraciones específicas que debe tener en cuenta el auditor para determinar las cuestiones que han requerido atención significativa. Esas consideraciones se centran en la naturaleza de las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que a menudo están relacionadas con cuestiones reveladas en los estados financieros y cuya finalidad es reflejar áreas de la auditoría de los estados financieros que pueden ser de especial interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. El hecho de que esas consideraciones sean requeridas, no significa que las cuestiones relacionadas con ellas siempre sean cuestiones clave de la auditoría; por el contrario, las cuestiones relacionadas con esas consideraciones específicas sólo son cuestiones clave de la auditoría si se establece que son de la mayor significatividad en la auditoría de conformidad con el apartado 10. Puesto que las consideraciones pueden estar relacionadas entre sí (es decir, las cuestiones relacionadas con las circunstancias descritas en los apartados 9(b)-(c) también se pueden identificar como riesgos significativos), la aplicabilidad de más de una de las consideraciones a una cuestión específica comunicada a los responsables del gobierno de la entidad puede incrementar la probabilidad de que el auditor identifique esa cuestión como cuestión clave de la auditoría.

A18. Además de las cuestiones relacionadas con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 9, pueden existir otras cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, cuestiones relevantes para la auditoría que se ha realizado que puede no ser necesario revelar en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos al sistema de TI existente) durante el periodo puede ser un área que requiera atención significativa del auditor, en especial si ese cambio ha tenido un efecto significativo en la estrategia global de auditoría o estaba relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios en un sistema que afectan al reconocimiento de los ingresos).

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) (Ref: Apartado 9(a))

A19. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor²³. El apartado A13 de la NIA 260 (Revisada) explica que el auditor también puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que prevé tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.

A20. La NIA 315 (Revisada 2019) define el riesgo significativo como un riesgo identificado de incorrección material para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe²⁴. Las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y las transacciones significativas inusuales se pueden, a menudo, identificar como riesgos significativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.

²⁰ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 49(d)

²¹ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 18

²² NIA 220, apartado 19

²³ NIA 260 (Revisada), apartado 15

²⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

A21. Sin embargo, puede no ser el caso de todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la NIA 240 presupone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude como riesgos significativos²⁵. Además, la NIA 240 indica que, dado el carácter imprevisible del modo en que se podría producir la elusión de los controles por parte de la dirección, es un riesgo de incorrección material debido a fraude, y por consiguiente, un riesgo significativo²⁶. Según su naturaleza, esos riesgos pueden no requerir atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían por el auditor al determinar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10.

A22. La NIA 315 (Revisada 2019) indica que la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional²⁷. La revisión de la valoración del riesgo por parte del auditor y una reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados con respecto a un área específica de los estados financieros (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, si la valoración del riesgo del auditor se basó en la expectativa de que determinados controles funcionaban eficazmente y el auditor obtuvo evidencia de auditoría de que no funcionaron eficazmente durante toda la auditoría, especialmente en un área con un mayor riesgo valorado de incorrección material) puede tener como resultado que se determine que un área requiere atención significativa del auditor.

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 9(b))

A23. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros²⁸. En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.

A24. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (véase la NIA 540 (Revisada)²⁹ que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la dirección y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la dirección como de un experto del auditor. Los usuarios también han destacado que las políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) son relevantes para la comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo (Ref: Apartado 9(c))

A25. Los hechos o transacciones que han tenido un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y probablemente hayan sido identificadas como riesgos significativos. Por ejemplo, es posible que el auditor haya discutido de modo exhaustivo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad en distintas fases durante toda la auditoría el efecto en los estados financieros de transacciones significativas con partes vinculadas o de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales³⁰. Es posible que la dirección haya realizado juicios difíciles o complejos en relación con el reconocimiento, valoración, presentación o revelación de dichas transacciones, que pueden haber tenido un efecto significativo sobre la estrategia global del auditor.

A26. Los acontecimientos significativos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza que han afectado a las hipótesis o juicios de la dirección también pueden afectar al enfoque global de la auditoría y tener como resultado una cuestión que requiere atención significativa del auditor.

Cuestiones de la mayor significatividad (Ref: Apartado 10)

A27. Las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor también pueden haber originado una interacción significativa con los responsables del gobierno de la entidad. La naturaleza y extensión de la comunicación en relación con dichas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad a menudo proporcionan una indicación de cuáles son las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría. Por ejemplo, es posible que el auditor haya tenido una interacción más exhaustiva, frecuente o sólida con los responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones más difíciles y complejas, como la aplicación de políticas

²⁵ NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartados 27-28

²⁶ NIA 240, apartado 32

²⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

²⁸ NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)1

²⁹ Véanse los apartados 16-17 de la NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*.

³⁰ Véanse los apartados 16(a), 16(c) y A22 y el Anexo 2 de la NIA 260 (Revisada).

contables significativas que han sido objeto de juicios significativos del auditor o de la dirección.

- A28. El concepto de cuestiones de la mayor significatividad es aplicable en el contexto de la entidad y de la auditoría que se ha realizado. En este sentido, la determinación y comunicación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad identificar cuestiones específicas de la auditoría e implica juzgar su importancia con respecto a otras cuestiones de la auditoría.
- A29. Otras consideraciones que pueden ser relevantes en la determinación de la significatividad relativa de una cuestión comunicada a los responsables del gobierno de la entidad y de si se trata de una cuestión clave de la auditoría son:
- La importancia que tiene la cuestión para la comprensión de los estados financieros en su conjunto por los usuarios a quienes se destinan, en especial, su materialidad o importancia relativa con respecto a los estados financieros.
 - La naturaleza de la política contable relativa a la cuestión o la complejidad o subjetividad implícitas en la selección por la dirección de una política adecuada en comparación con otras entidades del sector.
 - La naturaleza e importancia relativa, cuantitativa o cualitativa, de las incorrecciones corregidas y de las incorrecciones acumuladas no corregidas debidas a fraude o error relacionadas con la cuestión, en su caso.
 - La naturaleza y extensión del esfuerzo de auditoría necesario para tratar la cuestión, incluidos:
 - El grado de habilidades o conocimientos especializados necesarios, en su caso, para aplicar los procedimientos de auditoría para tratar la cuestión o valorar los resultados de esos procedimientos.
 - La naturaleza de las consultas a personas ajenas al equipo del encargo en relación con la cuestión.
 - La naturaleza y la gravedad de las dificultades para la aplicación de los procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos y la obtención de evidencia pertinente y fiable en la que basar la opinión del auditor, especialmente a medida que los juicios del auditor van siendo más subjetivos.
 - La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada relacionada con la cuestión.
 - Si la cuestión implicó varias consideraciones de auditoría distintas pero relacionadas entre ellas. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden requerir atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias y pueden afectar a otras estimaciones contables.
- A30. La determinación de cuáles y cuántas de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor son de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual es una cuestión de juicio profesional. El número de cuestiones clave de la auditoría que se deben incluir en el informe de auditoría se puede ver afectado por la dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza de sus negocios y de su entorno, y los hechos y circunstancias del encargo de auditoría. Por lo general, cuanto mayor sea el número de cuestiones que se consideraron en un momento inicial cuestiones clave de la auditoría, más necesario será que el auditor vuelva a considerar si cada una de esas cuestiones cumple la definición de cuestión clave de la auditoría. Una larga lista de cuestiones clave de la auditoría puede ser contraria a la idea de que esas cuestiones son de la mayor significatividad en la auditoría.

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

Sección separada de "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría (Ref: Apartado 11)

- A31. Situar la sección separada "Cuestiones clave de la auditoría" muy cerca de la opinión del auditor puede proporcionar relevancia a esa información y reconocer el valor que atribuyen los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a la información específica del encargo.
- A32. El orden de presentación de las cuestiones individuales en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo, esa información se puede organizar por orden de importancia relativa, sobre la base del juicio del auditor, o puede corresponder al modo en que se revelan las cuestiones en los estados financieros. El requerimiento del apartado 11 de incluir subtítulos tiene como finalidad diferenciar mejor las cuestiones.
- A33. Cuando se presenta información financiera comparativa, la introducción de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" se debe redactar para llamar la atención sobre el hecho de que las cuestiones clave de la auditoría descritas sólo se refieren a la auditoría de los estados financieros del periodo actual, y puede incluir una referencia al periodo específico cubierto por esos estados financieros (por ejemplo, "correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1").

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 13)

- A34. La adecuación de la descripción de una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. La descripción de una cuestión clave de la auditoría tiene como finalidad proporcionar una explicación breve y equilibrada que permita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprender el motivo por el cual una cuestión ha sido considerada como de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. Limitar la utilización de términos de auditoría muy técnicos

también facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que no tengan un conocimiento razonable de auditoría la comprensión de los motivos por los que el auditor se centró en determinadas cuestiones durante la auditoría. La naturaleza y extensión de la información proporcionada por el auditor tiene como objetivo ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de cada una de las partes (es decir, de modo que el auditor transmita información útil de una manera concisa y comprensible, pero sin convertirse inapropiadamente en proveedor de información inédita acerca de la entidad).

- A35. Información inédita es cualquier información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública de algún otro modo (por ejemplo, que no se ha incluido en los estados financieros ni en otra información disponible en la fecha del informe de auditoría, o que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad hayan tratado en comunicaciones verbales o escritas, tales como un anuncio preliminar de información financiera o una presentación a los inversores). Esa información es responsabilidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- A36. Lo adecuado es que el auditor intente evitar una descripción de una cuestión clave de la auditoría proporcionando de forma inadecuada información inédita acerca de la entidad. La descripción de una cuestión clave de la auditoría no constituye por lo general información inédita acerca de la entidad puesto que describe la cuestión en el contexto de la auditoría. Sin embargo, es posible que el auditor considere necesario incluir información adicional para explicar el motivo por el que la cuestión se consideró una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y, en consecuencia, se determinó que se trataba de una cuestión clave de la auditoría, y el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban revelar esa información. Cuando el auditor determina que esa información es necesaria, puede proponer a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que revelen información adicional, en vez de que el auditor proporcione información inédita en el informe de auditoría.
- A37. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden decidir revelar nueva información o mejorar la información revelada existente en los estados financieros o en otra parte del informe anual en relación con una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta que la cuestión será comunicada en el informe de auditoría. Esas revelaciones de información nuevas o mejoradas se pueden incluir para proporcionar, por ejemplo, una información más sólida sobre la sensibilidad de las hipótesis clave utilizadas en las estimaciones contables o sobre el fundamento de la entidad para aplicar una determinada práctica o política contable cuando existen alternativas aceptables en el marco de información financiera aplicable.
- A38. La NIA 720 (Revisada) define el término informe anual y explica que documentos como un informe de gestión, un comentario de la dirección o informes de revisión de explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores); una declaración del presidente; un informe de gobierno corporativo; o informes de evaluación del control interno o de valoración del riesgo, pueden formar parte del informe anual³¹. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en el informe anual. A pesar de que la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, al describir una cuestión clave de la auditoría el auditor puede tener en cuenta esta información, así como otras comunicaciones de la entidad públicamente disponibles o de otras fuentes fiables.
- A39. La documentación de auditoría preparada durante la auditoría también puede ser útil para el auditor al describir una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las comunicaciones escritas, o la documentación preparada por el auditor de sus comunicaciones verbales con los responsables del gobierno de la entidad y otra documentación de auditoría constituyen una base útil para la comunicación del auditor en el informe de auditoría. Esto se debe a que, según la NIA 230, la finalidad de la documentación de auditoría es tratar las cuestiones significativas que surjan durante la auditoría, las conclusiones que se alcancen al respecto y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar esas conclusiones, y sirve para registrar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados de esos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida. Esa documentación puede facilitar al auditor la preparación de una descripción de las cuestiones clave de la auditoría que explique la significatividad de la cuestión y también la aplicación del requerimiento del apartado 18.

Referencia a la parte de los estados financieros en la que se revela la cuestión (Ref: Apartado 13)

- A40. Los apartados 13(a)-(b) requieren que la descripción de cada cuestión clave de la auditoría trate el motivo por el que el auditor consideró que la cuestión era una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. En consecuencia, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría no es una mera repetición de la información revelada en los estados financieros. Sin embargo, una referencia a cualquier información revelada relacionada facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mejor comprensión del modo en que la dirección ha tratado la cuestión en la preparación de los estados financieros.
- A41. Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. La extensión de la información revelada por la dirección acerca de aspectos o factores específicos relativos al modo en que una determinada cuestión afecta a los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos del modo en que ha tratado la cuestión en la auditoría para que los usuarios a quienes se destinan los

³¹ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartados 12(a) y A1-A3

estados financieros puedan entender el motivo por el que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo:

- Cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de hipótesis clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a las principales fuentes de incertidumbre en la estimación o a las estimaciones contables críticas, como parte de la descripción del motivo por el que la cuestión ha sido de la mayor significatividad en la auditoría y del modo en que se trató en esta.
- Cuando el auditor concluye, de conformidad con la NIA 570 (Revisada), que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, sin embargo, determinar que una o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión que resulta de su trabajo en aplicación de la NIA 570 (Revisada) son cuestiones clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esas cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría podría incluir aspectos de los hechos o condiciones identificados que se revelan en los estados financieros, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda, o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes³².

Motivo por el que el auditor consideró la cuestión como cuestión de la mayor significatividad en la auditoría (Ref: Apartado 13(a))

A42. La descripción de una cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar información sobre el motivo por el que se consideró que se trataba de una cuestión clave de la auditoría. En consecuencia, los requerimientos incluidos en los apartados 9-10 y la guía de aplicación incluida en los apartados A12-A19 relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría también pueden ser útiles para el auditor cuando considere el modo en que se deben comunicar esas cuestiones en el informe de auditoría. Por ejemplo, es probable que sea de interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la explicación de los factores que han llevado al auditor a la conclusión de que una determinada cuestión requería que le prestara atención significativa y era de la mayor significatividad en la auditoría.

A43. El auditor debe tener en cuenta la relevancia de la información para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros al determinar lo que se debe incluir en la descripción de una cuestión clave de la auditoría. Entre otros se puede considerar si la descripción facilita una mejor comprensión de la auditoría y de los juicios del auditor.

A44. Relacionar una cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede también ayudar a minimizar la posibilidad de que dichas descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. Por ejemplo, algunas cuestiones se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría para un cierto número de entidades de un determinado sector debido a las circunstancias del sector o a la complejidad implícita de la información financiera. Al describir el motivo por el que el auditor consideró la cuestión como de la mayor significatividad en la auditoría, puede resultar útil que destaque aspectos específicos de la entidad (por ejemplo, circunstancias que afectaron a los juicios implícitos en los estados financieros del periodo actual) con el fin de que la descripción sea más importante para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Lo anterior también puede ser importante al describir una cuestión clave de la auditoría que se repite a lo largo del tiempo.

A45. La descripción también puede mencionar las principales consideraciones que llevaron al auditor, en las circunstancias de la auditoría, a determinar que la cuestión es de la mayor significatividad, por ejemplo:

- Condiciones económicas que afectaron a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría, como por ejemplo la falta de liquidez en el mercado de determinados instrumentos financieros.
- Políticas contables nuevas o emergentes, como por ejemplo cuestiones específicas de la entidad o del sector que fueron objeto de consulta, dentro de la propia firma, por el equipo del encargo.
- Cambios en la estrategia de la entidad o en su modelo de negocio que tuvieron un efecto material en los estados financieros.

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (Ref: Apartado 13(b))

A46. El grado de detalle que debe proporcionar el informe de auditoría al describir el modo en que se ha tratado en la auditoría una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. De conformidad con el apartado 13(b), el auditor puede describir:

- aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para la cuestión o específicos para el riesgo valorado de incorrección material;
- un breve resumen de los procedimientos aplicados;

³² Véase el apartado A3 de la NIA 570 (Revisada).

- una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría u
 - observaciones clave con respecto a la cuestión,
- o una combinación de esos elementos.

Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden prescribir una estructura o un contenido específicos para la descripción de una cuestión clave de la auditoría o pueden especificar que se incluyan uno o varios de esos elementos.

- A47. Con el fin de que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprendan la significatividad de una cuestión clave de la auditoría en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, así como la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos del informe de auditoría, incluida la opinión de auditoría, puede ser necesario prestar atención al lenguaje utilizado en la descripción de las cuestiones clave de la auditoría de modo que:
- No dé a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros.
 - Se relacione la cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad, evitando una redacción genérica o estandarizada.
 - Se tenga en cuenta, en su caso, el modo en que se trata la cuestión en la correspondiente información revelada en los estados financieros.
 - No contenga o implique opiniones específicas sobre elementos separados de los estados financieros.
- A48. La descripción de algunos aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor con respecto a una cuestión, especialmente si el enfoque de la auditoría se diseñó a medida para ajustarse a los hechos y circunstancias de la entidad, puede facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de circunstancias inusuales y los juicios significativos del auditor y para responder al riesgo de incorrección material. Adicionalmente, el enfoque de auditoría en un determinado periodo puede resultar afectado por circunstancias específicas de la entidad, por la situación económica o por desarrollos sectoriales. También puede ser útil para el auditor referirse a la naturaleza y extensión de las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión.
- A49. Por ejemplo, al describir su enfoque en relación con una estimación contable para la que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación, tal como la valoración de instrumentos financieros complejos, es posible que el auditor quiera destacar que ha utilizado o contratado a un experto del auditor. Dicha mención de la utilización de un experto del auditor no reduce la responsabilidad del auditor en relación con su opinión sobre los estados financieros y, en consecuencia, no es incongruente con los apartados 14–15 de la NIA 620³³.
- A50. Pueden existir dificultades para describir los procedimientos del auditor, especialmente en áreas complejas y de juicio de la auditoría. En especial, puede ser difícil resumir los procedimientos aplicados de un modo breve que comunique adecuadamente la naturaleza y extensión de la respuesta del auditor al riesgo valorado de incorrección material y los juicios significativos del auditor que ello implicó. No obstante, el auditor puede considerar necesario describir determinados procedimientos aplicados para comunicar el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. Normalmente la descripción es a nivel general en lugar de incluir una descripción detallada de los procedimientos.
- A51. Como se menciona en el apartado A46, el auditor también puede proporcionar una indicación del resultado de su respuesta en la descripción de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Sin embargo, en este caso, puede ser necesario prestar atención para evitar dar la impresión de que la descripción constituye una opinión separada sobre una determinada cuestión clave de la auditoría o pueda poner en tela de juicio la opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría (Ref: Apartado 14)

- A52. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa cualquier comunicación pública que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente (por ejemplo, cuestiones relacionadas o presuntamente relacionadas con el blanqueo de capitales).
- A53. Como se menciona en el apartado 14(b), será extremadamente poco frecuente que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría. Esto se debe a la presunción de que proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mayor transparencia en relación con la auditoría beneficia al interés público. En consecuencia, la decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría sólo es adecuada en los casos en los que se considera

³³ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

que las consecuencias adversas para la entidad o para el público de esa comunicación son tan significativas que se puede esperar razonablemente que superarían los beneficios de interés público de comunicar la cuestión.

A54. La decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría tiene en cuenta los hechos y circunstancias relacionados con la cuestión. La comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita al auditor comprender el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que se pueden producir como resultado de comunicar una cuestión. En especial, la comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita la formación del juicio del auditor sobre si debe comunicar la cuestión al:

- Ayudar al auditor a saber por qué la entidad no ha revelado públicamente la cuestión (por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias o determinados marcos de información financiera autorizan retrasar la revelación de la cuestión o no revelarla) y el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas de revelarla, en su caso. La dirección puede llamar su atención sobre determinados aspectos de las disposiciones legales o reglamentarias u otras fuentes autorizadas que pueden ser relevantes al considerar las consecuencias adversas (por ejemplo, esos aspectos pueden incluir daños a las negociaciones comerciales de la entidad o a su posición competitiva). No obstante, el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas no es suficiente, por sí solo, para eximir al auditor de determinar si se puede esperar razonablemente que las consecuencias adversas superarían los beneficios de interés público de la comunicación de conformidad con el apartado 14(b).
- Destacar si se han producido comunicaciones con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras en relación con la cuestión, en especial si esas discusiones parecen apoyar la afirmación de la dirección de los motivos por los que revelar públicamente la cuestión no es adecuado.
- Permitir al auditor, en su caso, proponer a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que revelen públicamente información relevante sobre la cuestión. Esto es posible, en especial, si las reservas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la comunicación se limitan a aspectos específicos de la cuestión, de modo que es posible que cierta información sobre la cuestión sea menos sensible y se pueda comunicar.

El auditor también puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección sobre los motivos por los que no es adecuado revelar públicamente la cuestión, así como el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

A55. También puede resultar necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar una cuestión que se considera cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta los requerimientos de ética aplicables. Adicionalmente, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen al auditor a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, ejecutoras o supervisoras en relación con la cuestión, con independencia de si la cuestión se comunica en el informe de auditoría. Esa comunicación también puede ser de utilidad para fundamentar la consideración del auditor acerca de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

A56. Los aspectos que tiene en cuenta el auditor en relación con la decisión de no comunicar una cuestión son complejos e implican juicios significativos del auditor. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Estructura y contenido de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” en otras circunstancias (Ref: Apartado 16)

A57. El requerimiento del apartado 16 se aplica en tres circunstancias:

- (a) El auditor determina, de conformidad con el apartado 10, que no hay cuestiones clave de la auditoría (véase apartado A59).
- (b) El auditor determina, de conformidad con el apartado 14, que una cuestión clave de la auditoría no se comunicará en el informe de auditoría y no se ha considerado que ninguna otra cuestión sea cuestión clave de la auditoría.
- (c) Las únicas cuestiones consideradas cuestiones clave de la auditoría son la que se han comunicado de conformidad con el apartado 15.

A58. A continuación se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría si el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar:

Cuestiones clave de la auditoría

[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa)* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*]. Hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

A59. La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad cotizada no considere que por lo menos una de las cuestiones

comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad sea una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias concretas (por ejemplo, en el caso de una entidad cotizada con un número muy reducido de operaciones), es posible que el auditor determine que no existen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10 porque no existen cuestiones que hayan requerido atención significativa del auditor.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 17)

- A60. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente³⁴. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones sobre cuestiones clave de la auditoría depende de las circunstancias del encargo. Sin embargo, el auditor puede comunicar unos puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización planificados de la auditoría y puede discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos de auditoría. Esto puede contribuir a reducir las dificultades prácticas que conlleva intentar mantener una sólida comunicación recíproca sobre cuestiones clave de la auditoría en el momento en el que se están finalizando los estados financieros para su emisión.
- A61. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad permite a estos conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Puede ser útil para el auditor proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar esta discusión. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad reconoce la importancia de su papel en la supervisión del proceso de información financiera, y les proporciona una base para comprender los fundamentos de las decisiones del auditor en relación con cuestiones clave de la auditoría y el modo en que esas cuestiones se describirán en el informe de auditoría. También permite que los responsables del gobierno de la entidad consideren si puede resultar útil nueva información a revelar o mejorar la información a revelar teniendo en cuenta que esas cuestiones se comunicarán en el informe de auditoría.
- A62. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad requerida por el apartado 17(a) también trata las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que no se comunica en el informe de auditoría una cuestión que ha sido considerada cuestión clave de la auditoría (véase los apartados 14 y A54).
- A63. El requerimiento del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con las cuestiones significativas que hayan podido surgir (incluido el revisor de control de calidad del encargo cuando este se haya nombrado). Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 18)

- A64. El apartado 8 de la NIA 230 requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, los juicios profesionales significativos. En el contexto de las cuestiones clave de la auditoría, esos juicios profesionales incluyen la determinación, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor, así como si cada una de esas cuestiones es una cuestión clave de la auditoría. Es probable que los juicios del auditor a este respecto se fundamenten en la documentación de sus comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y en la documentación relativa a cada cuestión por separado (véase el apartado A39), así como en otra documentación de las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría (por ejemplo, un memorando final). Sin embargo, esta NIA no requiere que el auditor documente el motivo por el que otras cuestiones que fueron objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad no han sido cuestiones que han requerido atención significativa del auditor.

³⁴ NIA 260 (Revisada), apartado 21

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA)

OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartados
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Tipos de opinión modificada	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	6
Determinación del tipo de opinión modificada	7–15
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada.....	16–29
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Tipos de opinión modificada	A1
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	A2–A12
Determinación del tipo de opinión modificada	A13–A16
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	A17–A26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A27
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada)¹, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la NIA 700 (Revisada) son aplicables y no se repiten en esta NIA, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA.

Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:
 - (a) la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
 - (b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:
 - (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Generalizado – Término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de estas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:
 - (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
 - (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
 - (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.
 - (b) Opinión modificada – Opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros.

Requerimientos

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:
 - (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref: Apartados A2–A7)
 - (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su

¹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A8–A12)

Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades

7. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:
- (a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
 - (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (adversa)

8. El auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

9. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
10. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

11. Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.
12. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11 de esta NIA, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad², y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:
- (a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o
 - (b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:
 - (i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartado A13)
 - (ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A14)
14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref: Apartado A15)

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada

² NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

(favorable) sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe³ de dicha opinión no modificada (favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: Apartado A16)

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Opinión del auditor

16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable (adversa)” o “Denegación (abstención) de opinión”, según corresponda. (Ref: Apartados A17–A19)

Opinión con salvedades

17. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”:
- (a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: “excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones ...”. (Ref: Apartado A20)

Opinión desfavorable (adversa)

18. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), manifestará que, en su opinión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)”:
- (a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Denegación (abstención) de opinión

19. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, manifestará que:
- (a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;
 - (b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
 - (c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Fundamento de la opinión

20. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref: Apartado A21)
- (a) sustituirá el título “Fundamento de la opinión” requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por “Fundamento de la opinión con salvedades”, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, según corresponda; y
 - (b) dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

³ La NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*, trata de las circunstancias en las se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un estado financiero.

21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en dicha sección. (Ref: Apartado A22)
22. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información cualitativa revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.
23. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:
 - (a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y
 - (c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A23)
24. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de dicha imposibilidad.
25. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración que requiere el apartado 28(d) de la NIA 700 (Revisada) sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda.
26. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la NIA 700 (Revisada). Esos elementos son:
 - (a) una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor; y
 - (b) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.
27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref: Apartado A24)

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

28. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará la descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 39-41 de la NIA 700 (Revisada) para incluir sólo lo siguiente: (Ref: Apartado A25)
 - (a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría;
 - (b) una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
 - (c) la declaración del auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

29. Salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá una sección "Cuestiones clave de la auditoría" de conformidad con la NIA 701 o una sección "Otra información" de conformidad con la NIA 720 (Revisada)⁴, ⁵. (Ref: Apartado A26)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

30. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, se comunicará con los

⁴ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 11-13

⁵ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54

responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción de la modificación. (Ref: Apartado A27)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Tipos de opinión modificada (Ref: Apartado 2)

A1. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

<i>Naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada</i>	<i>Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros</i>	
	<i>Material pero no generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación (abstención) de opinión

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

Naturaleza de las incorrecciones materiales (Ref: Apartado 6(a))

- A2. La NIA 700 (Revisada) exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material⁶. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA 450⁷.
- A3. La NIA 450 define una incorrección como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una incorrección material en los estados financieros puede surgir en relación con:
- (a) lo adecuado de las políticas contables seleccionadas;
 - (b) la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
 - (c) la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

- A4. En relación con lo adecuado de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros, por ejemplo cuando:
- (a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable;
 - (b) los estados financieros no describan adecuadamente una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo; o
 - (c) los estados financieros no representen o revelen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.
- A5. Los marcos de información financiera a menudo contienen requerimientos dirigidos a que se tengan en cuenta los cambios en las políticas contables y se revele información sobre ellos. En el caso de que la entidad haya cambiado su selección de políticas contables significativas, puede darse una incorrección material en los estados financieros cuando la entidad no haya cumplido dichos requerimientos.

⁶ NIA 700 (Revisada), apartado 11

⁷ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

- A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros:
- cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o
 - debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación),

Idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros.

- A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:
- los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;
 - la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
 - los estados financieros no revelen la información adicional necesaria para lograr la presentación fiel, además de la información a revelar específicamente requerida por el marco de información financiera aplicable.

El apartado A17 de la NIA 450 proporciona ejemplos adicionales de incorrecciones materiales que pueden surgir en información a revelar cualitativa.

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6(b))

- A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:
- circunstancias ajenas al control de la entidad;
 - circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o
 - limitaciones impuestas por la dirección.
- A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 9–10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el encargo.
- A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:
- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
 - los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.
- A11. Ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor son los casos en los que:
- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.
 - Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.
 - El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.
- A12. Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección son las situaciones en las que:
- La dirección impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
 - La dirección impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

Determinación del tipo de opinión modificada

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo (Ref: Apartados 13(b)(i)–14)

- A13. La viabilidad de renunciar al encargo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea posible, denegar la opinión (abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance dentro de la sección "Fundamento de la denegación de opinión".
- A14. En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el encargo. Esto puede ocurrir cuando el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros de entidades del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos a un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la finalización de dicho plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría⁸.
- A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario o profesional de que comunique las cuestiones relacionadas con la renuncia al encargo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión (Ref: Apartado 15)

- A16. A continuación se exponen unos ejemplos de circunstancias que no serían contradictorias con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión del auditor:
- Expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera y, en el mismo informe, expresar una opinión desfavorable (adversa) sobre los mismos estados financieros de conformidad con un marco de información financiera distinto⁹.
 - La denegación (abstención) de opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, cuando proceda, y una opinión no modificada (favorable) relativa a la situación financiera (véase la NIA 510¹⁰). En este caso, el auditor no ha denegado la opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto.

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Ejemplos de informes de auditoría (Ref: Apartado 16)

- A17. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.
- A18. El ejemplo 3 del anexo contiene un informe de auditoría con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene una denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados. Los Anexos de otras NIA que contienen requerimientos de información, incluida la NIA 570 (Revisada)¹¹, también incluyen ejemplos de informes de auditoría con opiniones modificadas.

Opinión del auditor (Ref: Apartado 16)

- A19. Modificar este título hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

Opinión con salvedades (Ref: Apartado 17)

- A20. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como “a la vista de la explicación anterior” o “sin perjuicio de” en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

⁸ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado A10

⁹ Véase el apartado A31 de la NIA 700 (Revisada), que contiene una descripción de esta circunstancia.

¹⁰ NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado 10

¹¹ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

Fundamento de la opinión (Ref: Apartados 20, 21, 23, 27)

- A21. La congruencia del informe de auditoría ayuda a facilitar al usuario la comprensión y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales. En consecuencia, aunque la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción de las razones de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la congruencia tanto en la estructura como en el contenido del informe de auditoría es deseable.
- A22. Un ejemplo de los efectos financieros de incorrecciones materiales que el auditor puede describir en la sección "Fundamento de la opinión" en el informe de auditoría es la cuantificación de los efectos de una sobrevaloración de las existencias en el impuesto sobre beneficios, el resultado antes de impuestos, el resultado neto y el patrimonio neto.
- A23. La revelación de la información omitida en la sección "Fundamento de la opinión" no es factible si:
- la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o
 - a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe de auditoría.
- A24. Una opinión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de opinión relacionadas con una cuestión concreta descrita en la sección "Fundamento de la opinión" no justifican la omisión de la descripción de otras cuestiones identificadas que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichas otras cuestiones de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref: Apartado 28)

- A25. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, es mejor situar las siguientes declaraciones en la sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, como se muestra en los ejemplos 4–5 del Anexo de esta NIA:
- la declaración requerida por el apartado 28(a) de la NIA 700 (Revisada), modificada para manifestar que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con las NIA; y
 - la declaración requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada) sobre la independencia y otras responsabilidades de ética.

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref: Apartado 29)

- A26. Describir los motivos por los que el auditor no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada en la sección "Fundamento de la denegación de opinión" del informe de auditoría proporciona información útil a los usuarios para comprender por qué el auditor ha denegado su opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros y puede servir como protección adicional para evitar una confianza infundada sobre los mismos. Sin embargo, la comunicación de cualquier cuestión clave de la auditoría distinta de la cuestión o cuestiones que originan la denegación de la opinión (la abstención de opinar) puede dar a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, y no sería congruente con la denegación de la opinión (abstención de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto. Del mismo modo, no sería adecuado incluir una sección de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada) que tratara de la consideración del auditor de la congruencia de la otra información con los estados financieros. En consecuencia, el apartado 29 de la presente NIA prohíbe que se incluya una sección "Cuestiones clave de la auditoría" o una sección "Otra información" en el informe de auditoría cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría o informe sobre otra información.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 30)

- A27. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:
- al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
 - al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y
 - a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con la cuestión o cuestiones que originan las modificaciones previstas.

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente que contienen una opinión modificada

- Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600¹).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210², en relación con los estados financieros.
- Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para los estados financieros, pero no generalizada (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

² NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros³

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la Sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las NIIF. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁴

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

³ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

⁴ En los ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 2 – Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Es aplicable la NIA 701; no obstante el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)".
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁵

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las NIIF, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición en base a importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección *Otra información del ejemplo 7* se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Cuestiones clave de la auditoría

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados⁶

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁵ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁷

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados⁸

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

⁷ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 4 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una denegación (abstención) de opinión).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁹

Denegación (abstención) de opinión

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros consolidados del Grupo adjuntos. Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La inversión del Grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la sociedad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de la sociedad XYZ que el Grupo controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la sociedad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de la sociedad XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados¹⁰

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 5 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros, es decir, el auditor tampoco ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹¹

Denegación (abstención) de opinión

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los estados de situación financiera por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe, la dirección aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el estado de situación financiera por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estas cuestiones, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹²

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros de la Sociedad de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

¹¹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706 (REVISADA)

PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoría	8-9
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	10-11
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	12
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría..... A1-A3	
Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis.....	A4-A6
Inclusión de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.....	A7-A8
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	A9-A15
Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.....	A16-A17
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A18
Anexo 1: Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis	
Anexo 2: Lista de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones	
Anexo 3: Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones	
Anexo 4: Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:
 - (a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
 - (b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.
2. La NIA 701¹ establece requerimientos y proporciona orientaciones cuando el auditor considera que existen cuestiones clave de la auditoría y las comunica en el informe de auditoría. Cuando el auditor incluye una sección de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, esta NIA trata la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y cualquier comunicación adicional en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA. (Ref: Apartados A1–A3)
3. La NIA 570 (Revisada)² y la NIA 720 (Revisada)³ establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la comunicación en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento y la otra información, respectivamente.
4. Los anexos 1 y 2 identifican las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. En esas circunstancias, se aplicarán los requerimientos de esta NIA con respecto a la estructura de dichos párrafos. (Ref: Apartado A4)

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

6. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre:
 - (a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
 - (b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Párrafo de énfasis – Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.
 - (b) Párrafo sobre otras cuestiones – Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Requerimientos

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

8. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría siempre que: (Ref: Apartados A5–A6)
 - (a) como resultado de la cuestión no se requeriría que el auditor expresase una opinión modificada de conformidad con la

¹ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

³ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

- (b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A1–A3)
9. Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:
- (a) incluirá el párrafo en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis";
 - (b) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros; y
 - (c) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref: Apartados A7–A8, A16–A17)

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

10. Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que:
- (a) no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria; y
 - (b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A9–A14)
11. Cuando el auditor incluya un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, lo hará en una sección separada con el título "Otras cuestiones" u otro título adecuado. (Ref: Apartados A15–A17)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

12. Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, esta previsión y la redacción de dicho párrafo será objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A18)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría (Ref: Apartado 2, 8(b))

- A1. Las cuestiones clave de la auditoría se definen en la NIA 701 como aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, las cuales comprenden hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual⁵. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros para facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros auditados y puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. Cuando es aplicable la NIA 701, la utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría.
- A2. Las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 también pueden ser, a juicio del auditor, fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, al comunicar la cuestión como cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, es posible que el auditor quiera destacar o llamar más la atención sobre su importancia dentro del contexto. El auditor puede hacerlo resaltando dicha cuestión frente a otras en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" (por ejemplo, situándola en primer lugar) o mediante la inclusión de información adicional en la descripción de la cuestión clave de la auditoría para señalar la importancia de la cuestión para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- A3. Puede existir una cuestión que no se considera una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 (es decir, porque no ha requerido atención significativa del auditor), pero que, a juicio del auditor, es fundamental para que los usuarios

⁴ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁵ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16

comprendan los estados financieros (por ejemplo, un hecho posterior al cierre). Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión de ese tipo, la cuestión se incluye en un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA.

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref: Apartados 4, 8)

- A4. En el Anexo 1 se identifican las NIA que contienen requerimientos específicos que obligan al auditor a incluir párrafos de énfasis en el informe de auditoría en determinadas circunstancias. Ejemplos de estas circunstancias son:
- Cuando un marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias.
 - Para advertir a los usuarios de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
 - Cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre)⁶.
- A5. Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:
- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
 - Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría⁷.
 - La aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
 - Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.
- A6. No obstante, el uso generalizado de los párrafos de énfasis puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.

Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref: Apartado 9)

- A7. La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:
- (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría;
 - (b) información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o
 - (c) informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)⁸ cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.
- A8. Los apartados A16–A17 proporcionan más orientaciones acerca de la ubicación de párrafos de énfasis en determinadas circunstancias.

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados 10-11)

Situaciones en las cuales puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

- A9. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye comunicar acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor⁹. Aunque las cuestiones relativas a los riesgos significativos se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, es poco probable que otras cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance (por ejemplo, el alcance de la auditoría planificado, o la aplicación de la importancia relativa en el contexto de la auditoría) sean cuestiones clave de la auditoría teniendo en cuenta el modo en que se definen las cuestiones clave de la auditoría en la NIA 701. Sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor comunique acerca de cuestiones

⁶ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 12(b) y 16

⁷ NIA 560, apartado 6

⁸ NIA 570 (Revisada), apartados 22 -23

⁹ NIA 260 (Revisada), apartado 15

relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance en el informe de auditoría, o el auditor puede considerar necesario comunicar acerca de tales cuestiones en un párrafo sobre otras cuestiones.

- A10. En la circunstancia poco frecuente de que el auditor no pueda renunciar a un encargo, a pesar de que el posible efecto de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección, sea generalizado¹⁰, el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría para explicar las razones por las que no le es posible renunciar al encargo.

Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

- A11. Disposiciones legales o reglamentarias o las prácticas generalmente aceptadas de una determinada jurisdicción pueden requerir o permitir al auditor dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe de auditoría. Cuando la sección "Otras cuestiones" incluya más de una cuestión que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, puede resultar conveniente utilizar subtítulos distintos para cada cuestión.
- A12. Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a la responsabilidad del auditor establecida por las NIA (véase la sección de la NIA 700 (Revisada)¹¹ "Otras responsabilidades de información"), o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

- A13. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.

Restricción a la distribución o utilización del informe de auditoría

- A14. Estados financieros preparados para un fin específico pueden prepararse de conformidad con un marco de información con fines generales porque los usuarios a quienes se destinan han determinado que dichos estados financieros con fines generales satisfacen sus necesidades de información financiera. Puesto que el informe de auditoría va destinado a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario en estas circunstancias incluir un párrafo sobre otras cuestiones, señalando que el informe de auditoría va dirigido únicamente a los usuarios a los que se destina y no debe distribuirse a terceros o ser utilizado por éstos.

Introducción de párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

- A15. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados 9, 11)

- A16. La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar, y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina en comparación con otros elementos sobre los que se debe informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada). Por ejemplo:

Párrafos de énfasis

- Cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, incluidas las circunstancias en las que el auditor determina que el marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable en cualquier otra circunstancia¹², el auditor puede considerar necesario situar el párrafo inmediatamente después de la sección "Fundamento de la opinión" para proporcionar el contexto adecuado para la opinión

¹⁰ Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 (Revisada) para mayor información sobre esta circunstancia.

¹¹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 43-44

¹² Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19, y la NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 14.

del auditor.

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluya en el párrafo de énfasis. El auditor también puede añadir contexto al título "Párrafo de énfasis", como por ejemplo, "Párrafo de énfasis – Hecho posterior al cierre", para diferenciar el párrafo de énfasis de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Párrafos sobre otras cuestiones

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría y también se considere necesario un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor también puede añadir contexto al título "Otra cuestión", como por ejemplo, "Otra cuestión – Alcance de la auditoría", para diferenciar el párrafo sobre otras cuestiones de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".
- Cuando se incluya un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría, el párrafo puede incluirse en la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".
- Cuando afecte a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión, por parte de los usuarios, del informe de auditoría, el párrafo sobre otras cuestiones puede incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre la auditoría de los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

A17. En el Anexo 3 se muestra un ejemplo de la relación entre la sección "Cuestiones clave de la auditoría", un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones cuando los tres están presentes en el informe de auditoría. El ejemplo de informe del Anexo 4 incluye un párrafo de énfasis en un informe de auditoría para una entidad que no es una entidad cotizada que contiene una opinión con salvedades y cuando no se han comunicado cuestiones clave de la auditoría.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

A18. La comunicación requerida por el apartado 12 permite a los responsables del gobierno de la entidad conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Cuando la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo sobre otras cuestiones referido a una cuestión en particular sea recurrente en cada uno de los sucesivos encargos, el auditor podrá considerar que es innecesario repetir la comunicación en cada encargo, salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* – apartado 19(b)
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartados 12(b) y 16
- NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos* – apartado 14

Lista de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartados 12(b) y 16
- NIA 710, *Información comparativa- Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartados 13 y 14, 16 - 17 y 19

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600¹).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros²

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis³

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Otra cuestión

Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁴

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

² El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

³ Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluye en el párrafo de énfasis.

⁴ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600¹).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la Sociedad están valorados en el estado de situación financiera en xxx. La dirección no ha actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los ha registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Los registros de la Sociedad indican que, si la dirección hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en el estado del resultado global del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el estado de situación financiera se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Párrafo de énfasis – Efectos de un incendio

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros²

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

¹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 710

INFORMACIÓN COMPARATIVA CIFRAS CORRESPONDIENTES DE PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartados
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de la información comparativa	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría.....	7-9
Informe de auditoría.....	10-19
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría.....	A1
Informe de auditoría.....	A2-A13
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 710, *Información comparativa- Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor o no fueron auditados, los requerimientos y las orientaciones de la NIA 510¹ con respecto a los saldos de apertura también son de aplicación.

Naturaleza de la información comparativa

2. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información comparativa: cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos. El enfoque que debe adoptarse a menudo viene establecido por las disposiciones legales o reglamentarias, pero también puede especificarse en los términos del encargo.
3. Las diferencias esenciales entre dichos enfoques en el informe de auditoría son las siguientes:
 - (a) en el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al periodo actual; mientras que
 - (b) en el caso de estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan estados financieros.

Esta NIA trata de forma separada de los requerimientos que debe cumplir el informe de auditoría en relación con cada enfoque.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:
 - (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y
 - (b) emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Información comparativa – Importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
 - (b) Cifras correspondientes de periodos anteriores – Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados “cifras del periodo actual”). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.
 - (c) Estados financieros comparativos – Información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

A efectos de esta NIA, las referencias al “periodo anterior” deben interpretarse como “periodos anteriores” cuando la información comparativa incluya importes e información a revelar de más de un periodo.

¹ NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

7. El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. A estos efectos, el auditor evaluará si:
 - (a) la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; y
 - (b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados.
8. Si el auditor detecta una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incorrección material. Si el auditor ha auditado los estados financieros del periodo anterior, también cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 560². Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor determinará si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.
9. Tal como lo requiere la NIA 580³, el auditor solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión del auditor. El auditor también obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier reexpresión que se haya efectuado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior que afecte a la información comparativa. (Ref: Apartado A1)

Informe de auditoría

Cifras correspondientes de periodos anteriores

10. Cuando se presenten cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor no se referirá a dichas cifras correspondientes a periodos anteriores, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 11, 12 y 14. (Ref: Apartado A2)
11. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual. En el párrafo de fundamento de la opinión modificada del informe de auditoría, el auditor:
 - (a) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes de periodos anteriores en la descripción de la cuestión que origina la opinión modificada cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean materiales; o
 - (b) en los demás casos, explicará que la opinión de auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores. (Ref: Apartados A3–A5)
12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros. (Ref: Apartado A6)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

13. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría:
 - (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor;
 - (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y

² NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 14 -17

³ NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 14

- (c) la fecha de dicho informe. (Ref: Apartado A7)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

14. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref: Apartado A8)⁴

Estados financieros comparativos

15. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría. (Ref: Apartados A9–A10)
16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que previamente se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706 (Revisada)⁵. (Ref: Apartado A11)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

17. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:
- (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;
 - (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y
 - (c) la fecha de dicho informe,
- salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros.
18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material que afecta a los estados financieros del periodo anterior, sobre los que un auditor predecesor expresó, previamente, una opinión no modificada, el auditor comunicará la incorrección al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad⁶, y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se modifican los estados financieros del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior modificados, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo actual. (Ref: Apartado A12)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

19. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref: Apartado A13)⁷

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 9)

- A1. En el caso de estados financieros comparativos, se solicitan manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiere la opinión del auditor, ya que la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas, previamente realizadas, con respecto al periodo anterior siguen siendo adecuadas. En el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, las manifestaciones escritas se solicitan únicamente en relación con los estados financieros del periodo actual, ya que la opinión del auditor se refiere

⁴ NIA 510, apartado 6

⁵ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 8

⁶ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

⁷ NIA 510, apartado 6

a dichos estados financieros, los cuales incluyen las cifras correspondientes a periodos anteriores. Sin embargo, el auditor solicita una manifestación escrita específica con respecto a cualquier reexpresión que se haya realizado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior y que afecte a la información comparativa.

Informe de auditoría

Cifras correspondientes de periodos anteriores

Ausencia de referencia en la opinión del auditor (Ref: Apartado 10)

A2. La opinión del auditor no hace mención de las cifras correspondientes a periodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los estados financieros del periodo actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a periodos anteriores.

Modificación no resuelta en el informe de auditoría del periodo anterior (Ref: Apartado 11)

A3. Cuando en el informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, se haya incluido una opinión con salvedades, se haya denegado la opinión o se haya incluido una opinión desfavorable, y la cuestión que motivó la opinión modificada se resuelva y se contabilice o se revele correctamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no es necesario que la opinión del auditor sobre el periodo actual haga mención de la opinión modificada anterior.

A4. Cuando el auditor haya expresado, previamente, una opinión modificada sobre el periodo anterior, puede ocurrir que la cuestión no resuelta que haya motivado dicha opinión modificada no sea relevante para las cifras del periodo actual. No obstante, puede requerirse una opinión con salvedades, la denegación de opinión o una opinión desfavorable (según corresponda) sobre los estados financieros del periodo actual debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras actuales y las cifras correspondientes de periodos anteriores.

A5. En los ejemplos de informes de auditoría 1 y 2 del anexo se ilustra el caso en que en el informe de auditoría sobre el periodo anterior se hubiera expresado una opinión modificada y la cuestión que hubiera motivado dicha opinión no hubiera sido resuelta.

Incorrección en los estados financieros del periodo anterior (Ref: Apartado 12)

A6. Cuando los estados financieros del periodo anterior contengan una incorrección y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras correspondientes de periodos anteriores hayan sido correctamente reexpresadas o se haya revelado adecuadamente la información en los estados financieros del periodo actual, el informe de auditoría puede incluir un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia, cuando proceda, a la información revelada en los estados financieros que describa plenamente la cuestión (véase la NIA 706 (Revisada)).

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

A7. El ejemplo de informe de auditoría n° 3 del anexo ilustra el caso en que los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por un auditor predecesor y las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban al auditor referirse al informe de dicho auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 14)

A8. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada)⁸ a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701⁹.

Estados financieros comparativos

Referencia en la opinión del auditor (Ref: Apartado 15)

A9. Puesto que el informe de auditoría sobre unos estados financieros comparativos se aplica a los estados financieros de cada uno de los periodos presentados, el auditor puede expresar una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, denegar la opinión, o incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más periodos, a la vez que expresa una opinión distinta sobre los estados financieros del otro periodo.

A10. En el ejemplo de informe de auditoría n° 4 del anexo se ilustra el caso en que se requiere que el auditor se pronuncie sobre los estados financieros del periodo actual y los del periodo anterior, en relación con la auditoría del periodo actual, y el informe del

⁸ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁹ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

periodo anterior incluya una opinión modificada sin que se haya resuelto la cuestión que motivara dicha opinión modificada.

Opinión sobre los estados financieros del periodo anterior diferente de la opinión previa (Ref: Apartado 16)

A11. Cuando se informa sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del periodo actual, la opinión que se expresa sobre los estados financieros del periodo anterior puede ser diferente de la opinión previamente expresada, en el caso de que el auditor descubra, en el transcurso de la auditoría del periodo actual, circunstancias o hechos que afecten de forma material a los estados financieros de un periodo anterior. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades de información adicionales establecidas para impedir que en el futuro se confíe en el informe de auditoría previamente emitido sobre los estados financieros del periodo anterior.

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref: Apartado 18)

A12. Puede ocurrir que el auditor predecesor no pueda o no esté dispuesto a emitir de nuevo el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior. Un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría puede señalar que el auditor predecesor emitió su informe sobre los estados financieros del periodo anterior antes de ser éstos modificados. Adicionalmente, si se encarga al auditor que audite y obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para satisfacerse de que la modificación es adecuada, en el informe de auditoría se puede incluir también el siguiente párrafo:

Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros de 20X2, también auditamos los ajustes descritos en la nota explicativa X que se realizaron para corregir los estados financieros de 20X1. En nuestra opinión, dichos ajustes son adecuados y se han realizado correctamente. No fuimos contratados para auditar, revisar o aplicar ningún procedimiento a los estados financieros de la sociedad correspondientes a 20X1, salvo en relación con los ajustes, y por consiguiente, no expresamos una opinión ni ninguna otra forma de seguridad sobre los estados financieros de 20X1 considerados en su conjunto.

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 19)

A13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada) a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente

Ejemplo 1 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600¹).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210², en relación con los estados financieros.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)³.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

² NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

³ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que originó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre los estados financieros relativos a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados²

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*³ – véase *Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*.]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)* – véase *Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*.]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)* – véase *Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*.]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

¹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

² En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

Ejemplo 2 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁴

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras correspondientes a periodos anteriores de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la Sociedad durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión modificada. Nuestra opinión sobre los estados financieros del periodo actual también es una opinión modificada debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁵

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁴ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 3 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁶

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)⁷.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁸

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁶ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

⁷ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 4 – Estados financieros comparativos

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- Se requiere al auditor que informe sobre los estados financieros del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para los estados financieros del periodo actual como para los estados financieros del periodo anterior y requieren una opinión modificada.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁹

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden los estados de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, los estados del resultado global, los estados de cambios en el patrimonio neto y los estados de flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹⁰

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720 (REVISADA)

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Obtención de la otra información	13
Lectura y consideración de la otra información	14–15
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	16
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información.....	17–19
Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno	20
Informe	21-24
Documentación	25
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones.....	A1–A10
Obtención de la otra información	A11–A22
Lectura y consideración de la otra información	A23–A38
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	A39–A43
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información	A44–A50
Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno	A51
Informe	A52–A59
Anexo 1: Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información	
Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente en relación con otra información	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente), incluida en el informe anual de una entidad. El informe anual de una entidad puede consistir en un solo documento o en un conjunto de documentos que tienen el mismo propósito.
2. Esta NIA está redactada en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. En consecuencia, los objetivos del auditor en esta NIA se deben interpretar en el contexto de los objetivos globales del auditor enumerados en el apartado 11 de la NIA 200¹. Los requerimientos de la NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. La opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, y esta NIA no requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más allá de la que se requiere para formarse una opinión sobre los estados financieros.
3. Esta NIA requiere que el auditor lea y considere la otra información porque la existencia de una incongruencia material entre otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede indicar que existe una incorrección material en los estados financieros o en la otra información, lo que puede menoscabar la credibilidad tanto de los estados financieros como del informe de auditoría correspondiente. Esas incorrecciones materiales también pueden influir de manera inadecuada en las decisiones económicas de los usuarios para quienes se prepara el informe de auditoría.
4. Esta NIA también puede ayudar al auditor en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables² que establecen que debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, declaraciones o información proporcionadas de manera negligente o que omite u oculta información requerida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error.
5. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de las cantidades u otras partidas que figuran en los estados financieros y de otras cantidades u otros elementos sobre los que el auditor ha obtenido conocimiento en el transcurso de la auditoría. La otra información también puede incluir otras cuestiones.
6. Las responsabilidades del auditor en relación con otra información (distinta de las correspondientes responsabilidades de informar) son aplicables con independencia de si el auditor obtiene la otra información antes o después de la fecha del informe de auditoría.
7. Esta NIA no se aplica a:
 - (a) anuncios preliminares de información financiera o
 - (b) documentos de ofertas de valores, incluidos los folletos.
8. Las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo que proporciona un grado de seguridad sobre otra información ni imponen al auditor la obligación de obtener un grado de seguridad acerca de la otra información.
9. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden imponer al auditor obligaciones adicionales en relación con otra información que quedan fuera del alcance de esta NIA.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

11. Una vez que ha leído y considerado la otra información, los objetivos del auditor son:
 - (a) considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros;
 - (b) considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría;
 - (c) responder de manera adecuada cuando el auditor detecta que parece que existan dichas incongruencias materiales o cuando llegue a su conocimiento, de cualquier otro modo, que parece que la otra información contiene una incorrección material y

¹ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

² *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), apartado R111.2

- (d) informar de conformidad con esta NIA.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Informe anual – Documento o conjunto de documentos, preparado habitualmente con periodicidad anual por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con disposiciones legales, reglamentarias o con la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financiera tal como se expone en los estados financieros. El informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe de auditoría correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno. (Ref: Apartados A1–A5)
- (b) Incorrección en la otra información – Existe una incorrección en la otra información cuando la otra información está incorrectamente expresada o induce a error de algún otro modo (lo que incluye cuando omite u oculta información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información). (Ref: Apartados A6–A7)
- (c) Otra información – Información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. (Ref: Apartados A8–A10)

Requerimientos

Obtención de la otra información

13. El auditor: (Ref: Apartados A11–A22)

- (a) determinará, mediante discusiones con la dirección, el documento o los documentos que comprende el informe anual y el modo y momento en que la entidad prevé publicarlos;
- (b) dispondrá lo necesario con la dirección para obtener oportunamente y, si fuera posible, antes de la fecha del informe de auditoría, la versión final del documento o documentos que comprende el informe anual; y
- (c) cuando alguno o todos los documentos indicados en (a) no vayan a estar disponibles hasta después de la fecha del informe de auditoría, solicitará a la dirección manifestaciones escritas de que se le proporcionará la versión final del documento o documentos cuando esté disponible y antes de ser publicada por la entidad, con el fin de que el auditor pueda aplicar los procedimientos requeridos por esta NIA. (Ref: Apartado A22)

Lectura y consideración de la otra información

14. El auditor leerá la otra información y, al hacerlo: (Ref: Apartados A23–A24)

- (a) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros. Como base de esta consideración y para evaluar su congruencia, el auditor comparará cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros y (Ref: Apartados A25–A29)
- (b) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, en el contexto de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones que se han alcanzado en la auditoría. (Ref: Apartados A30–A36)

15. Al leer y considerar la otra información de conformidad con el apartado 14, el auditor se mantendrá atento a la presencia de indicios de que parecen existir incorrecciones materiales en la otra información que no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. (Ref: Apartados A24, A37–A38)

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información

16. Si el auditor detecta que parece que existe una incongruencia material (o llega a su conocimiento que parece que existe una incorrección material en la otra información), discutirá la cuestión con la dirección y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si: (Ref: Apartados A39–A43)

- (a) existe una incorrección material en la otra información;
- (b) existe una incorrección material en los estados financieros o
- (c) el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

17. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información, solicitará a la dirección que corrija la otra información. Si la dirección:
- (a) acepta hacerlo, el auditor determinará que la corrección se ha realizado o,
 - (b) rehúsa hacerlo, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión y solicitará que se realice la corrección.
18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría y la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas, incluido: (Ref: Apartado A44)
- (a) la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que el auditor prevé tratar la incorrección material en el informe de auditoría (véase el apartado 22(e)(ii)) o (Ref: Apartado A45)
 - (b) la renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A46–A47)
19. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría:
- (a) si se corrige la otra información, aplicará los procedimientos necesarios en función de las circunstancias o, (Ref: Apartado A48)
 - (b) si la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones legales, para intentar que se llame la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material no corregida. (Ref: Apartados A49–A50)

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno

20. Si, como resultado de la aplicación de los procedimientos de los apartados 14-15, el auditor concluye que existe una incorrección material en los estados financieros o que debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno, el auditor responderá de manera adecuada de conformidad con las otras NIA. (Ref: Apartado A51)

Informe

21. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Otra información”, u otro título adecuado, cuando, en la fecha del informe de auditoría:
- (a) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, el auditor haya obtenido, o espere obtener, la otra información o,
 - (b) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada, el auditor haya obtenido toda o parte de la otra información. (Ref: Apartado A52)
22. Cuando el informe de auditoría deba incluir una sección de otra información de conformidad con el apartado 21, dicha sección incluirá: (Ref: Apartado A53)
- (a) una declaración de que la dirección es responsable de la otra información;
 - (b) la identificación de:
 - (i) en su caso, otra información obtenida por el auditor antes de la fecha del informe de auditoría y,
 - (ii) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, otra información, en su caso, que se espera obtener después de la fecha del informe de auditoría;
 - (c) una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa (o no expresará) ninguna opinión ni ninguna otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta;
 - (d) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NIA; y
 - (e) cuando se haya obtenido otra información antes de la fecha del informe de auditoría:
 - (i) una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto o
 - (ii) si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una

declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

23. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada)³, el auditor considerará las implicaciones de la cuestión que originó la opinión modificada en la declaración requerida en el apartado 22(e). (Ref: Apartados A54–A58)

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

24. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor que se refiera a la otra información en el informe de auditoría utilizando un determinado formato o redacción, el informe de auditoría se referirá a las Normas Internacionales de Auditoría sólo si incluye, como mínimo: (Ref: Apartado A59)
- (a) la identificación de la otra información que haya obtenido el auditor antes de la fecha del informe de auditoría;
 - (b) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la otra información y
 - (c) una declaración explícita que trate del resultado del trabajo del auditor para este fin.

Documentación

25. Al cumplir los requerimientos de la NIA 230⁴ según se aplica a la presente NIA, el auditor incluirá en la documentación de auditoría:
- (a) la documentación de los procedimientos aplicados de conformidad con esta NIA y
 - (b) la versión final de la otra información sobre la que el auditor realizó el trabajo que requiere esta NIA.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Informe anual (Ref: Apartado 12(a))

- A1. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre definan, para las entidades de una jurisdicción concreta, el contenido del informe anual y el título que se le ha de dar; sin embargo, el nombre y el contenido pueden variar de una jurisdicción a otra.
- A2. El informe anual se prepara habitualmente con periodicidad anual. Sin embargo, cuando los estados financieros sometidos a auditoría se preparan con una periodicidad inferior o superior al año, también se puede preparar un informe anual que cubra el mismo periodo que los estados financieros.
- A3. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento y se denomine "Informe anual" o tenga algún otro título. En otros casos, las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre pueden obligar a la entidad a proporcionar a los propietarios (o a otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financieros como se exponen en los estados financieros (es decir, un informe anual), mediante un único documento o a través de dos o más documentos separados que, en conjunto, tienen el mismo propósito. Por ejemplo, dependiendo de las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre de una determinada jurisdicción, uno o varios de los siguientes documentos pueden formar parte del informe anual:
- Informe de gestión, comentario de la dirección o informes de revisión de la explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores).
 - Declaración del presidente.
 - Informe de gobierno corporativo.
 - Informes de control interno y de valoración de riesgos.
- A4. El informe anual se puede poner a disposición de los usuarios en formato papel o de modo electrónico, lo que incluye la página web de la entidad. Un documento (o un conjunto de documentos) puede cumplir la definición de informe anual, independientemente del modo en que se pone a disposición de los usuarios.
- A5. El informe anual difiere por su naturaleza, finalidad y contenido de otros informes, tales como un informe preparado para satisfacer las necesidades de información de un determinado grupo de interés o un informe preparado para cumplir un objetivo de información concreto de un regulador (incluso cuando se requiere que tal informe esté a disposición del público). Ejemplos de informes que, cuando se emiten como documentos independientes, no forman parte habitualmente del conjunto de documentos

³ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁴ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11

que comprende un informe anual (sujeto a las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre) y que, en consecuencia, no se consideran otra información dentro del alcance de esta NIA son:

- Informes sectoriales o para el regulador (por ejemplo, informes sobre la adecuación del capital), como los que es posible que se preparen en el sector bancario, asegurador o de fondos de pensiones.
- Informes de responsabilidad social corporativa.
- Informes de sostenibilidad.
- Informes de diversidad e igualdad de oportunidades.
- Informes de responsabilidad por productos.
- Informes de prácticas laborales y de condiciones de trabajo.
- Informes de derechos humanos.

Incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 12(b))

- A6. Cuando se revela una cuestión concreta en la otra información, es posible que la otra información omita u oculte información necesaria para entender adecuadamente dicha cuestión. Por ejemplo, si la otra información pretende tratar los indicadores clave de resultados utilizados por la dirección, la omisión de un indicador clave de resultados utilizado por la dirección podría ser un indicio de que la otra información induce a error.
- A7. Es posible que el concepto de materialidad sea objeto de discusión en un marco aplicable a la otra información y, en ese caso, dicho marco puede servir de marco de referencia para el auditor al enjuiciar la materialidad según esta NIA. Sin embargo, en muchos casos puede no existir un marco que incluya una discusión del concepto de materialidad aplicado a la otra información. En tales circunstancias, las siguientes características proporcionan al auditor un marco de referencia en la determinación de si es material o no una incorrección en la otra información:
- La materialidad se considera en el contexto de las necesidades comunes de información de los usuarios en su conjunto. Se espera que los usuarios de la otra información sean los mismos que los usuarios de los estados financieros ya que se puede esperar que tales usuarios lean y consideren la otra información para situar los estados financieros en su contexto.
 - Los juicios acerca de la materialidad se aplican teniendo en cuenta las circunstancias concretas de la incorrección, considerando si el efecto de la incorrección no corregida podría influir en los usuarios. No todas las incorrecciones influirán en las decisiones económicas de los usuarios.
 - Los juicios acerca de la materialidad implican consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas. Por consiguiente, esos juicios pueden tener en cuenta la naturaleza o la magnitud de los elementos de los que trata la otra información en el contexto del informe anual de la entidad.

Otra información (Ref: Apartado 12(c))

- A8. El Anexo 1 contiene ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información.
- A9. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se revele información concreta pero permitir que se sitúe fuera de los estados financieros⁵. Puesto que esas revelaciones de información son requeridas por el marco de información financiera aplicable, forman parte de los estados financieros. Por consiguiente, no constituyen otra información a los efectos de esta NIA.
- A10. Las etiquetas XBRL (eXtensible Business Reporting Language) no constituyen otra información según se define en esta NIA.

Obtención de la otra información (Ref: Apartado 13)

- A11. La determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual es a menudo evidente sobre la base de las disposiciones legales, reglamentarias o de la costumbre. En muchos casos, es posible que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tengan por costumbre publicar un conjunto de documentos que constituyen el informe anual o se hayan comprometido a hacerlo. Sin embargo, en algunos casos, puede no estar claro qué documento o documentos constituyen el informe anual. En esos casos, el momento de realización y el propósito de los documentos (y las personas a quienes se destinan) son cuestiones que pueden ser relevantes para el auditor en su determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual.
- A12. Cuando el informe anual se traduce a otros idiomas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias (como puede ocurrir cuando una jurisdicción tiene más de un idioma oficial) o cuando se preparan múltiples "informes anuales" de conformidad con

⁵ Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, permite que determinada información a revelar requerida por las NIIF figure bien en los estados financieros o se incorpore mediante una referencia cruzada de los estados financieros a algún otro estado, tal como un informe de gestión o un informe de riesgos, que esté a disposición de los usuarios de los estados financieros, en los mismos términos y simultáneamente.

diferentes legislaciones (por ejemplo, cuando una entidad cotiza en más de una jurisdicción), es posible que se deba tener en cuenta si uno o más de los "informes anuales" forman parte de la otra información. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias proporcionen orientaciones adicionales al respecto.

- A13. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la preparación del informe anual. El auditor puede comunicarse con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:
- Sus expectativas en relación con la obtención de la versión final del informe anual (incluido el conjunto de documentos que lo comprenden), de manera oportuna, antes de la fecha del informe de auditoría, de modo que pueda aplicar los procedimientos establecidos en esta NIA antes de la fecha de este o, si no es posible, tan pronto como sea posible y, en cualquier caso, antes de que la entidad publique dicha información.
 - Las posibles implicaciones cuando se obtenga la otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- A14. Las comunicaciones que se mencionan en el apartado A13 pueden ser especialmente adecuadas por ejemplo:
- En un encargo de auditoría inicial.
 - Cuando se haya producido un cambio de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.
 - Cuando se espere obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- A15. Cuando sea necesario que los responsables del gobierno de la entidad aprueben la otra información antes de su publicación por la entidad, la versión final de dicha otra información es la que haya sido aprobada por los responsables del gobierno de la entidad para su publicación.
- A16. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento que se deba publicar, de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias o con la práctica de información de la entidad, poco después del cierre del ejercicio de tal forma que esté disponible para el auditor antes de la fecha del informe de auditoría. En otros casos, puede ocurrir que dicho documento no se tenga que publicar hasta un momento posterior o cuando lo decida la entidad. También puede haber circunstancias en las que el informe anual de la entidad sea un conjunto de documentos, cada uno de los cuales esté sujeto a diferentes requerimientos o prácticas de información de la entidad con respecto al momento de su publicación.
- A17. Puede haber circunstancias en las que, a la fecha del informe de auditoría, la entidad esté considerando desarrollar un documento que es posible que vaya a formar parte del informe anual de la entidad (por ejemplo, un informe voluntario para los interesados) pero la dirección no puede confirmar al auditor el propósito o el momento de realización de dicho documento. Si el auditor no puede asegurarse del propósito o del momento de realización de dicho documento, no se considera otra información a los efectos de esta NIA.
- A18. La obtención de la otra información de manera oportuna antes de la fecha del informe de auditoría permite que se realice cualquier modificación que se considere necesaria de los estados financieros, del informe de auditoría o de la otra información antes de su publicación. La carta de encargo⁶ puede hacer referencia a un acuerdo con la dirección de poner a disposición del auditor la otra información de manera oportuna y, a ser posible, antes de la fecha del informe de auditoría.
- A19. Cuando la otra información sólo se ponga a disposición de los usuarios a través de la página web de la entidad, la versión de la otra información obtenida de la entidad, y no la que figure en la página web de la entidad, es el documento pertinente al que el auditor aplicaría los procedimientos de conformidad con esta NIA. Esta NIA no impone al auditor ninguna responsabilidad de buscar otra información, incluida otra información que pueda figurar en la página web de la entidad, ni de aplicar ningún procedimiento para confirmar que otra información se muestra de manera adecuada en la página web o que ha sido transmitida o mostrada electrónicamente de manera adecuada.
- A20. Nada impide que el auditor ponga fecha o emita su informe de auditoría si no ha obtenido toda o parte de la otra información.
- A21. Cuando la otra información se obtenga después de la fecha del informe de auditoría, no se requiere que el auditor actualice los procedimientos aplicados de conformidad con los apartados 6 y 7 de la NIA 560⁷.
- A22. La NIA 580⁸ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el uso de manifestaciones escritas. La manifestación escrita que se debe solicitar según el apartado 13(c) en relación con otra información que sólo estará disponible después de la fecha del informe de auditoría tiene como finalidad dar apoyo a la capacidad del auditor de terminar los procedimientos requeridos por esta NIA con respecto a dicha información. Además, el auditor puede considerar útil solicitar otras manifestaciones escritas, por ejemplo de que:
- la dirección ha informado al auditor de todos los documentos que tiene previsto publicar que puedan contener otra información;

⁶ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A24

⁷ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*

⁸ NIA 580, *Manifestaciones escritas*

- los estados financieros y cualquier otra información obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe son congruentes entre sí, y la otra información no contiene ninguna incorrección material; y
- con respecto a la otra información que no haya sido obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe, que la dirección tiene previsto preparar y publicar esa otra información y la fecha de publicación prevista.

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

- A23. De conformidad con la NIA 200⁹, el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional. Mantener el escepticismo profesional durante la lectura y la consideración de la otra información incluye, por ejemplo, reconocer que la dirección puede ser excesivamente optimista en cuanto al éxito de sus planes y prestar especial atención a información que pueda ser incongruente con:
- los estados financieros o
 - el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.
- A24. De conformidad con la NIA 220¹⁰, el socio del encargo debe responsabilizarse de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. En el contexto de esta NIA, los factores que se pueden tener en cuenta para determinar los miembros del equipo del encargo que tratarán los requerimientos de los apartados 14–15, incluyen:
- La experiencia de los miembros del equipo del encargo.
 - Si los miembros del equipo del encargo a los que se asignarán las tareas tienen el conocimiento requerido obtenido en la auditoría para identificar las incongruencias entre la otra información y ese conocimiento.
 - El grado de juicio necesario para satisfacer los requerimientos de los apartados 14–15. Por ejemplo, la aplicación de procedimientos para evaluar la congruencia de cantidades en la otra información que deben coincidir con cantidades en los estados financieros puede ser realizada por miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
 - Si, en el caso de la auditoría de un grupo, es necesario indagar ante el auditor de un componente al tratar la otra información relacionada con ese componente.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros (Ref: Apartado 14(a))

- A25. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas en los estados financieros. Algunos ejemplos de esas cantidades u otros elementos son:
- Tablas, cuadros o gráficos que contienen extractos de los estados financieros.
 - Información revelada que proporciona un mayor grado de detalle acerca de un saldo o cuenta mostrados en los estados financieros, tales como, "De los ingresos de 20X1, XXX millones fueron generados por el producto X e YYY millones por el producto Y."
 - Descripciones de los resultados, tales como, "Los gastos totales de Investigación y Desarrollo fueron de XXX en 20X1."
- A26. Para evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados, no es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información que deberían ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas de los estados financieros con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros.
- A27. La selección de las cantidades u otros elementos que se van a comparar es una cuestión de juicio profesional. Son factores relevantes para este juicio:
- La significatividad de la cantidad u otro elemento en el contexto en el que se presenta, que puede afectar a la importancia que los usuarios otorgarían a la cantidad u otro elemento (por ejemplo, un ratio o cantidad clave).
 - Si es cuantitativo, la dimensión relativa de la cantidad comparada con cuentas o partidas de los estados financieros o de la otra información con la que están relacionados.
 - La sensibilidad de la cantidad u otro elemento concreto en la otra información, por ejemplo, pagos basados en acciones para la alta dirección.
- A28. La determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos para cumplir el requerimiento del apartado 14(a) es una cuestión de juicio profesional, teniendo en cuenta que las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo de que proporcione un grado de seguridad sobre otra información ni imponen una obligación de obtener seguridad alguna acerca de la otra información. Algunos ejemplos de dichos procedimientos son:

⁹ NIA 200, apartado 15

¹⁰ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 15(a)

- En el caso de información que se pretende que sea igual que la información en los estados financieros, comparar la información con los estados financieros.
- En el caso de información que se pretende que transmita el mismo significado que información revelada en los estados financieros, comparar las palabras utilizadas y considerar la significatividad de las diferencias en la redacción y si esas diferencias transmiten distintos significados.
- Obtener de la dirección una conciliación entre la cantidad que figura en la otra información y los estados financieros y:
 - comparar las partidas de conciliación con los estados financieros y con la otra información y
 - comprobar la exactitud aritmética de la conciliación.

A29. Evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados en la otra información con los estados financieros comprende, cuando sea aplicable teniendo en cuenta la naturaleza de la otra información, su modo de presentación comparado con el de los estados financieros.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref: Apartado 14(b))

A30. La otra información puede comprender cantidades u otros elementos relacionados con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (distintos de los que se mencionan en el apartado 14(a)). Algunos ejemplos de esas cantidades o elementos son:

- Información revelada sobre el número de unidades producidas o un cuadro en el que se resume dicha producción por zona geográfica.
- Una declaración de que "La compañía ha lanzado los productos X e Y a lo largo del ejercicio".
- Un resumen de la localización de las principales operaciones de la entidad, como "el principal centro de operaciones de la entidad es el país X y también opera en los países Y y Z".

A31. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)¹¹. La NIA 315 (Revisada 2019) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:

- (a) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI;
- (b) factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos y
- (c) las medidas relevantes utilizadas, interna y externamente, para valorar el resultado financiero de la entidad.

A32. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría también puede incluir cuestiones de naturaleza prospectiva. Entre esas cuestiones pueden estar, por ejemplo, perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros que el auditor tuvo en cuenta al evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección en la realización de pruebas sobre el deterioro de activos inmateriales como el fondo de comercio, o al valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A33. Al considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, el auditor se puede centrar en aquellas cuestiones de la otra información que tienen la importancia suficiente para que una incorrección en la otra información en relación con dicha cuestión pudiera ser material.

A34. En relación con muchas cuestiones en la otra información, el recuerdo que tenga el auditor de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas puede ser suficiente para permitirle considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Cuanta más experiencia tenga y cuanto más familiarizado esté con los aspectos clave de la auditoría, mayor será la probabilidad de que el recuerdo que tiene el auditor de las cuestiones significativas sea suficiente. Por ejemplo, es posible que el auditor pueda detectar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por él en la auditoría a partir de su recuerdo de las discusiones mantenidas con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad o de los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados durante la realización de la auditoría, como la lectura y consideración de las actas del consejo, sin que sea necesario adoptar medidas adicionales.

A35. El auditor puede determinar que remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan es adecuado como base para determinar si existe una incongruencia material. Por ejemplo:

¹¹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartados 19 27

- Cuando la otra información describa el abandono previsto de una de las principales líneas de producto y, a pesar de que el auditor tenga conocimiento de dicho abandono previsto, puede indagar ante el miembro del equipo del encargo que aplicó los procedimientos de auditoría en dicha área para fundamentar la consideración del auditor de si existe o no una incongruencia material con el conocimiento obtenido por él durante la realización de la auditoría.
- Cuando la otra información describa detalles importantes de una demanda judicial tratada en la auditoría, pero el auditor no los puede recordar adecuadamente, es posible que tenga que remitirse a la documentación de auditoría en la que se resumen esos detalles para apoyar su recuerdo.

A36. Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan y, en tal caso, el grado en que debe hacerlo es una cuestión de juicio profesional del auditor. Sin embargo, puede que no sea necesario que el auditor se remita a la documentación de auditoría pertinente o indague ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan, en relación con alguna cuestión incluida en la otra información.

Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 15)

A37. Otra información puede incluir discusiones de cuestiones no relacionadas con los estados financieros y también puede ir más allá que el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Por ejemplo, la otra información puede incluir declaraciones sobre las emisiones de gases de efecto invernadero de la entidad.

A38. Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información no relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede facilitar al auditor el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables que establecen que debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, una declaración proporcionada de manera negligente o que omite u oculta información requerida de forma que la otra información induce a error¹². Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información podría dar lugar a que el auditor identificara cuestiones como:

- diferencias entre la otra información y el conocimiento general, aparte del conocimiento obtenido en la auditoría, del miembro del equipo del encargo que lee y considera la otra información que lleven al auditor a pensar que parece que existe una incorrección material en la otra información o
- una incongruencia interna en la otra información que lleve al auditor a pensar que parece existir una incorrección material en la otra información.

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 16)

A39. La discusión del auditor con la dirección sobre una incongruencia material (o cuando parece que existe una incorrección material en la otra información) puede incluir solicitar a la dirección que sustente sus declaraciones en la otra información. Basándose en la información o en las explicaciones adicionales de la dirección, el auditor puede quedar convencido de que no existe una incorrección material en la otra información. Por ejemplo, es posible que las explicaciones de la dirección proporcionen una base razonable y suficiente para diferencias de juicio válidas.

A40. Por el contrario, la discusión con la dirección puede proporcionar más información que soporte la conclusión del auditor de que existe una incorrección material en la otra información.

A41. Al auditor le puede resultar más difícil cuestionar a la dirección en cuestiones de juicio que en cuestiones de hecho. Sin embargo, puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que la otra información contiene afirmaciones que no son congruentes con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por él en la auditoría. Dichas circunstancias pueden originar dudas acerca de la otra información, de los estados financieros o del conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

A42. Puesto que hay una amplia gama de posibles incorrecciones materiales en la otra información, la naturaleza y la extensión de otros procedimientos que puede aplicar el auditor para concluir si existe una incorrección material en la otra información son cuestiones de juicio profesional del auditor según las circunstancias.

A43. Cuando una cuestión no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, es posible que el auditor no pueda evaluar del todo las respuestas de la dirección a sus indagaciones. No obstante, basándose en la información o explicaciones adicionales de la dirección o como resultado de cambios efectuados por la dirección en la otra información, el auditor puede quedar convencido de que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información. Cuando el auditor no pueda concluir que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información, puede solicitar a la dirección que consulte a un tercero cualificado (por ejemplo, a un experto de la dirección

¹² Código de ética del IESBA, apartado R111.2

o a un asesor jurídico). En determinados casos, después de tener en cuenta las respuestas a las consultas de la dirección, es posible que el auditor no pueda concluir si existe o no una incorrección material en la otra información. El auditor puede entonces tomar una o más de las siguientes medidas:

- obtener asesoramiento de su asesor jurídico;
- considerar las implicaciones para el informe de auditoría, por ejemplo, si debe describir las circunstancias cuando la dirección impone una limitación; o
- la renuncia a la auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 18)

A44. Las medidas que tome el auditor si la otra información no se corrige después de comunicar con los responsables del gobierno de la entidad son una cuestión de juicio profesional. El auditor puede tener en cuenta si el fundamento de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad para no realizar la corrección plantea dudas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, cuando el auditor tiene sospechas de que exista intención de inducir a error. El auditor también puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico. En algunos casos, es posible que las disposiciones legales, reglamentarias u otras normas profesionales obliguen al auditor a comunicar la cuestión a un regulador o al organismo profesional pertinente.

Implicaciones para el informe (Ref: Apartado 18(a))

A45. En circunstancias poco frecuentes, puede ser adecuada una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros cuando la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de la evidencia de auditoría en general.

Renuncia al encargo (Ref: Apartado 18(b))

A46. Renunciar al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten, puede ser adecuado cuando las circunstancias en las que se produce la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de las manifestaciones obtenidas de ellos durante la realización de la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 18(b))

A47. En el sector público, puede no ser posible renunciar al encargo. En esos casos, el auditor puede emitir un informe dirigido al poder legislativo con los detalles de la cuestión o puede tomar otras medidas adecuadas.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 19)

A48. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y dicha incorrección material ha sido corregida, los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias incluyen determinar que la corrección se ha realizado (de conformidad con el apartado 17(a)) y pueden incluir revisar las medidas que ha tomado la dirección para comunicarse con las personas que hubieran recibido la otra información, si ya se había publicado, para informarlas de la modificación.

A49. Si los responsables del gobierno de la entidad rehúsan modificar la otra información, tomar las medidas adecuadas para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría requiere el ejercicio de juicio profesional y puede verse afectado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables en la jurisdicción. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico sobre sus derechos y obligaciones.

A50. Cuando permanezca sin corregir una incorrección material en la otra información, las medidas adecuadas que puede tomar el auditor para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría, cuando lo permiten las disposiciones legales o reglamentarias incluyen, por ejemplo:

- Proporcionar a la dirección un nuevo informe de auditoría o un informe de auditoría corregido que incluya una sección modificada de conformidad con el apartado 22 y solicitar a la dirección que proporcione dicho informe nuevo o corregido a los usuarios para los que se prepara. Al hacerlo, es posible que el auditor deba tener en cuenta el efecto, en su caso, sobre la fecha del informe nuevo o corregido, considerando los requerimientos de las NIA o de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. El auditor también puede revisar las medidas que ha tomado la dirección para proporcionar el

informe de auditoría nuevo o corregido a esos usuarios;

- llamar la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material en la otra información (por ejemplo, tratando la cuestión en una junta general de accionistas);
- comunicarse con un regulador o con el organismo profesional pertinente con respecto a la incorrección material no corregida o
- considerar las implicaciones para la continuidad del encargo (véase también el apartado A46).

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 20)

A51. Al leer y considerar la otra información, puede llegar al conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en:

- Su conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera y del sistema de control interno de la entidad y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor¹³.
- La responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros¹⁴.
- La responsabilidad que tiene el auditor en relación con los hechos posteriores al cierre¹⁵.

Informe (Ref: Apartados 21-24)

A52. En el caso de una auditoría de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada, el auditor podría considerar que es adecuado identificar en su informe de auditoría otra información que espera obtener después de la fecha del mismo con el fin de proporcionar mayor transparencia sobre la otra información que es objeto de la responsabilidad del auditor según esta NIA. El auditor puede considerarlo adecuado, por ejemplo, cuando la dirección le puede manifestar que esa otra información se publicará después de la fecha del informe de auditoría.

Ejemplos de informes (Ref: Apartados 21-22)

A53. En el Anexo 2 se incluyen ejemplos de la sección "Otra información" del informe de auditoría.

Implicaciones para el informe cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) (Ref: Apartado 23)

A54. Puede ocurrir que una opinión de auditoría con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) no influya en la declaración requerida por el apartado 22(e) si la cuestión que ha ocasionado la modificación de la opinión del auditor no se incluye o no se trata de ningún otro modo en la otra información y la cuestión no afecta a ninguna parte de la otra información. Por ejemplo, una opinión con salvedades sobre los estados financieros por no revelar la remuneración de los administradores según lo requiere el marco de información financiera aplicable puede no tener ninguna implicación para la información que requiere esta NIA. En otras circunstancias, pueden existir implicaciones para dicha información, como se describe en los apartados A55–A58.

Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros

A55. En circunstancias en las que el auditor exprese una opinión con salvedades, se puede considerar si en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros.

Opinión con salvedades debida a una limitación al alcance

A56. Cuando se produzca una limitación al alcance con respecto a una partida material de los estados financieros, el auditor no habrá obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con dicha cuestión. En dichas circunstancias, es posible que el auditor no pueda concluir sobre si las cantidades u otros elementos de la otra información relacionados con esta cuestión originan una incorrección material en la otra información. En consecuencia, puede resultar necesario que el auditor modifique la declaración que requiere el apartado 22(e) para comunicar la imposibilidad de considerar la descripción de la cuestión realizada por la dirección en la otra información en relación con la que el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros como se explica en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades. No obstante, el auditor está obligado a informar de cualquier otra incorrección material que haya detectado en la otra información que no haya sido corregida.

¹³ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-26 y 37

¹⁴ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*

¹⁵ NIA 560, apartados 10 y 14

Opinión desfavorable (adversa)

A57. Una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros relacionada con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable (adversa) no justifica la omisión de la descripción en el informe de auditoría de otras incorrecciones materiales en la otra información detectadas por el auditor de conformidad con el apartado 22(e)(ii). Cuando el auditor haya emitido una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros, es posible que el auditor deba modificar de manera adecuada la declaración requerida por el apartado 22(e) por ejemplo, para indicar que en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

A58. Cuando el auditor exprese una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros, proporcionar más detalles acerca de la auditoría, así como una sección que trate de la otra información, puede oscurecer la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, en esas circunstancias, como requiere la NIA 705 (Revisada), el informe de auditoría no contiene ninguna sección que trate de los requerimientos de información de la presente NIA.

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 24)

A59. La NIA 200¹⁶ explica que el auditor puede estar obligado a cumplir requerimientos legales o reglamentarios adicionales a la NIA. En este caso, el auditor puede verse obligado a utilizar un formato o redacción concretos del informe de auditoría diferente al que se describe en esta NIA. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. Cuando las diferencias entre los requerimientos legales o reglamentarios con respecto a la otra información y esta NIA se refieren sólo al formato y a la redacción en el informe de auditoría y, como mínimo, cada uno de los elementos identificados en el apartado 24 están incluidos en el informe de auditoría, este puede hacer referencia a las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, en dichas circunstancias se considera que el auditor ha cumplido los requerimientos de esta NIA, aun cuando el formato y la redacción utilizados en el informe de auditoría sean los que establecen los requerimientos legales o reglamentarios.

¹⁶ NIA 200, apartado A60

Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información

A continuación, se enumeran ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en otra información. La siguiente lista no pretende ser exhaustiva.

Cantidades

- Partidas de un resumen de resultados clave, como el resultado neto, el beneficio por acción, los dividendos, las ventas y otros ingresos de explotación, y las compras y gastos de explotación.
- Datos operativos seleccionados, como el beneficio de las operaciones continuadas por áreas principales de operaciones, o las ventas por segmentos geográficos o por línea de producto.
- Partidas especiales, como las ventas de activos, las provisiones para litigios, el deterioro de activos, los ajustes fiscales, las provisiones para reparación medioambiental y los gastos de reestructuración y reorganización.
- Información sobre la liquidez y recursos de capital, como el efectivo, los equivalentes de efectivo y valores negociables, los dividendos y la deuda, el arrendamiento financiero y los intereses minoritarios.
- Inversiones de capital por segmento o por división.
- Cantidades relacionadas con acuerdos de financiación fuera de balance y sus efectos financieros.
- Cantidades relacionadas con garantías, obligaciones contractuales, reclamaciones judiciales o medioambientales y otras contingencias.
- Variables o ratios económicos como el margen bruto, el rendimiento medio del capital invertido, el rendimiento medio del patrimonio neto, el ratio de cobertura de intereses y el ratio de endeudamiento. Algunas de estas cantidades se pueden conciliar con los estados financieros.

Otros elementos

- Explicaciones de estimaciones contables críticas y de las hipótesis relacionadas.
- Identificación de las partes vinculadas y transacciones con las mismas.
- Articulación de las políticas de la entidad o enfoque de la gestión de los riesgos de materias primas, moneda extranjera o tipos de interés, mediante la utilización de contratos de futuros, contratos de permuta (swaps) de tipos de interés u otros instrumentos financieros.
- Descripción de la naturaleza de los acuerdos de financiación fuera de balance.
- Descripción de garantías, indemnizaciones, obligaciones contractuales, litigios u obligaciones medioambientales y otras contingencias, así como las evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección de las correspondientes exposiciones de la entidad.
- Descripción de cambios en los requerimientos legales o reglamentarios, como nuevas reglamentaciones fiscales o medioambientales que han tenido un impacto material en las operaciones de la entidad o en su situación fiscal o que tendrán un impacto material en las perspectivas económicas futuras de la entidad.
- Evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección del impacto en los resultados, en la situación financiera y en los flujos de efectivo de la entidad, de nuevas normas de información financiera que hayan entrado en vigor en el ejercicio o que entrarán en vigor en el próximo ejercicio.
- Descripciones generales del entorno de negocios y perspectivas.
- Resumen de la estrategia.
- Descripción de tendencias en los precios de mercado de materias primas.
- Comparación de la oferta, demanda y normativa entre áreas geográficas.
- Explicación de factores concretos que influyen en la rentabilidad de la entidad en segmentos concretos.

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente en relación con otra información

- Ejemplo 1: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.
- Ejemplo 6: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material en los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.
- Ejemplo 7: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600¹).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)².
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701³.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

³ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁴

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

[Cuestiones clave de la auditoría⁵

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección⁶ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X⁷, pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

⁴ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

⁵ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁷ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁸

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁹ – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre]¹⁰.]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁸ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

¹⁰ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Ejemplo 2 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹¹

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección¹² es responsable de la otra información. La otra información comprende el informe X¹³ (pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente), que obtuvimos antes de la fecha de este informe de auditoría, y el informe Y, del que se espera que dispondremos después de dicha fecha.

Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ni expresaremos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información que identificamos más arriba y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado sobre la otra información que obtuvimos antes de la fecha de este informe de auditoría, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

[Cuando leamos y consideremos el informe Y, si concluimos que contiene una incorrección material, estamos obligados a comunicar la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad y [describir las medidas a tomar en la jurisdicción].¹⁴]

¹¹ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

¹² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹³ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

¹⁴ Este párrafo adicional puede ser útil cuando el auditor ha detectado una incorrección material no corregida en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y tiene una obligación legal de tomar medidas concretas en respuesta.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹⁵

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre]¹⁶.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

¹⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁶ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Ejemplo 3 – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección¹⁷ es responsable de la otra información. La otra información obtenida a la fecha de este informe de auditoría es [información incluida en el informe X¹⁸, pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente].

Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado sobre la otra información obtenida antes de la fecha de este informe de auditoría, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹⁹

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

¹⁷ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁸ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

¹⁹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 4 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

- Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:
- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros²⁰

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección²¹ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X²², pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.] Esperamos disponer de la otra información después de la fecha de este informe de auditoría.

Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresaremos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información que identificamos más arriba cuando dispongamos de ella y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

[Cuando leamos y consideremos el informe X, si concluimos que contiene una incorrección material, estamos obligados a comunicar la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad y [describir las medidas a tomar en la jurisdicción].²³]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros²⁴

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

²⁰ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

²¹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²² Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

²³ Este párrafo adicional puede ser útil cuando el auditor ha detectado una incorrección material no corregida en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y tiene una obligación legal de tomar medidas concretas en respuesta.

²⁴ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 5 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección²⁵ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X²⁶, pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como describimos a continuación, hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información.

[Descripción de la incorrección material en la otra información]

[Cuestiones clave de la auditoría²⁷

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros²⁸

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre]²⁹.]

²⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁶ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

²⁷ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

²⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁹ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material en los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección³⁰ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X³¹, pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una incorrección material en la otra información en relación con esta cuestión.

[Cuestiones clave de la auditoría³²

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

³⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³¹ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

³² Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros³³

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre]³⁴.]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

³³ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³⁴ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable (adversa) de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las NIIF, el Grupo debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección³⁵ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X³⁶, pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, el Grupo debería haber consolidado la sociedad XYZ y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información por el mismo motivo con respecto a las cantidades u otros elementos en el informe X afectados por la falta de consolidación de la sociedad XYZ.

[Cuestiones clave de la auditoría³⁷

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]]

³⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³⁶ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

³⁷ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros³⁸

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

*[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*³⁹.]*

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

³⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³⁹ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 800 (REVISADA)
CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS
DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6-7
Requerimientos	
Consideraciones para la aceptación del encargo	8
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría.....	9–10
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe.....	11–14
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de marco de información con fines específicos	A1–A4
Consideraciones para la aceptación del encargo	A5–A8
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría.....	A9–A12
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe.....	A13–A21
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros. La presente NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas NIA a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
2. La presente NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. La NIA 805 (Revisada)¹ trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.
3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser aplicables en las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, es tratar de manera adecuada las consideraciones especiales que son aplicables con respecto a:
 - (a) la aceptación del encargo;
 - (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y
 - (c) la formación de una opinión y el informe sobre los estados financieros.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Estados financieros con fines específicos – Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. (Ref: Apartado A4)
 - (b) Marco de información con fines específicos – Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento². (Ref: Apartados A1–A4)
7. La referencia a “estados financieros” en esta NIA significa “un conjunto completo de estados financieros con fines específicos”. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, estructura y contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. La expresión “estados financieros con fines específicos” incluye la información relacionada a revelar.

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aceptabilidad del marco de información financiera

8. La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros³. En una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor obtendrá conocimiento de: (Ref: Apartados A5–A8)
 - (a) la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros;
 - (b) los usuarios a quienes se destina el informe; y
 - (c) las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

¹ NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales- Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*

² NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13(a)

³ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a)

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

9. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría⁴. En la planificación y en la realización de una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor determinará si la aplicación de las NIA requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A9–A12)
10. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor obtenga conocimiento de la selección y de la aplicación de las políticas contables, por parte de la entidad⁵. En el caso de unos estados financieros preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el auditor obtendrá conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección para la preparación de dichos estados financieros. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia material en la información presentada en los estados financieros.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

11. Para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada)⁶. (Ref: Apartados A13–A19)

Descripción del marco de información financiera aplicable.

12. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor evalúe si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable⁷. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con las disposiciones de un contrato, el auditor evaluará si los estados financieros describen adecuadamente cualquier interpretación significativa del contrato sobre el que se basan los estados financieros.
13. La NIA 700 (Revisada) trata la estructura y contenido del informe de auditoría, incluido el orden específico de ciertos elementos. En el caso de un informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos:
 - (a) el informe de auditoría describirá también la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa de los estados financieros con fines específicos que contenga dicha información; y
 - (b) si la dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera para la preparación de dichos estados financieros, la explicación de la responsabilidad de la dirección⁸ en relación con los estados financieros también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

14. El informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe de auditoría de que los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. (Ref: Apartados A20–A21)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 6)

- A1. Los siguientes son ejemplos de marcos de información con fines específicos:

- contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad;
- contabilización con criterio de caja de la información sobre flujos de efectivo que tenga que preparar una entidad para sus acreedores;
- las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador; o
- las disposiciones sobre información financiera de un contrato, tal como una emisión de obligaciones, un contrato de préstamo o una subvención.

⁴ NIA 200, apartado 18

⁵ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 19(b)

⁶ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

⁷ NIA 700 (Revisada), apartado 15

⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

- A2. Puede haber circunstancias en las que un marco de información con fines específicos se base en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por las disposiciones legales y reglamentarias, pero que no cumpla todos los requerimientos de dicho marco. Un ejemplo es un contrato que requiera que los estados financieros se preparen de conformidad con la mayoría, pero no con todas, las normas de información financiera de la jurisdicción X. Cuando esto es aceptable a efectos del encargo, no es adecuado que la descripción del marco de información financiera aplicable en los estados financieros con fines específicos dé a entender que se cumple plenamente el marco de información financiera establecido por las disposiciones legales o reglamentarias o por el organismo emisor de normas autorizado o reconocido. En el ejemplo anterior relativo al contrato, la descripción del marco de información financiera aplicable puede hacer referencia a las disposiciones sobre información financiera del contrato, en vez de hacer cualquier referencia a las normas de información financiera de la jurisdicción X.
- A3. En las circunstancias descritas en el apartado A2, es posible que el marco de información con fines específicos pueda no ser un marco de imagen fiel, aunque el marco de información financiera sobre el que se base sí lo sea. Esto se debe a que el marco de información con fines específicos puede no cumplir todos los requerimientos del marco de información financiera establecido por el organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por las disposiciones legales o reglamentarias, que sean necesarios para que los estados financieros se presenten fielmente.
- A4. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos pueden ser los únicos estados financieros que prepara una entidad. En estas circunstancias, dichos estados financieros pueden ser utilizados por usuarios distintos de aquéllos para los que se diseñó el marco de información financiera. A pesar de la amplia distribución de los estados financieros en dichas circunstancias, éstos se consideran estados financieros con fines específicos a efectos de las NIA. Los requerimientos de los apartados 13-14 tienen como finalidad evitar malentendidos con respecto a la finalidad para la que se han preparado los estados financieros. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva, expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de los estados financieros o en las notas o incluida a través de referencia cruzada⁹.

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

- A5. En el caso de estados financieros con fines específicos, las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe son un factor clave para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros.
- A6. El marco de información financiera aplicable puede abarcar las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para promulgar normas sobre estados financieros con fines específicos. En este caso, se presumirá que estas normas son aceptables para dicha finalidad si el organismo sigue un proceso establecido y transparente, en el que haya una deliberación y en el que se tengan en cuenta los puntos de vista de interesados relevantes. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el marco de información financiera que debe utilizar la dirección para la preparación de estados financieros con fines específicos de un determinado tipo de entidad. Por ejemplo, un regulador puede establecer disposiciones de información financiera para cumplir los requerimientos de dicho regulador. Salvo indicación en contrario, se presume que dicho marco de información financiera es aceptable para los estados financieros con fines específicos preparados por dichas entidades.
- A7. Cuando las normas de información financiera mencionadas en el apartado A6 son complementadas por requerimientos legales o reglamentarios, la NIA 210 requiere que el auditor determine si existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales, y prescribe las medidas que debe tomar el auditor en el caso de que existan dichos conflictos¹⁰.
- A8. El marco de información financiera aplicable puede abarcar las disposiciones sobre información financiera de un contrato, o fuentes distintas de las descritas en los apartados A6 y A7. En este caso, para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera en las circunstancias del encargo, es necesario considerar si el marco presenta los atributos que muestran habitualmente los marcos de información financiera aceptables tal como se describen en el Anexo 2 de la NIA 210. En el caso de un marco de información con fines específicos, la importancia relativa para un determinado encargo de cada uno de los atributos de los que disponen normalmente los marcos de información financiera aplicables es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo, el vendedor y el comprador pueden haber acordado que para sus necesidades son adecuadas unas estimaciones muy prudentes de las correcciones valorativas de cuentas incobrables, con la finalidad de establecer el valor del patrimonio neto de una entidad en la fecha de su venta, aunque dicha información financiera no sea neutral cuando se compara con información financiera preparada de conformidad con un marco de información con fines generales.

⁹ NIA 200, apartado 13(f)

¹⁰ NIA 210, apartado 18

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (Ref: Apartado 9)

- A9. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concorra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento¹¹.
- A10. La aplicación de algunos de los requerimientos de las NIA en una auditoría de estados financieros con fines específicos puede requerir una consideración especial por parte del auditor. Por ejemplo, en la NIA 320, los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto¹². Sin embargo, en el caso de la auditoría de estados financieros con fines específicos, dichos juicios se basan en la consideración de las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe.
- A11. En el caso de estados financieros con fines específicos, tales como los preparados de conformidad con los requerimientos de un contrato, la dirección puede acordar con los usuarios a quienes se destina el informe, un umbral por debajo del cual las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría no serán corregidas o ajustadas. La existencia de dicho umbral no exime al auditor del requerimiento de determinar la importancia relativa de conformidad con la NIA 320 con fines de planificación y ejecución de la auditoría de los estados financieros con fines específicos.
- A12. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor determine la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones¹³. La NIA 260 (Revisada) establece que, en algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia¹⁴. Cuando la entidad prepara, además, un conjunto completo de estados financieros con fines generales, la persona o personas responsables de la supervisión de la preparación de los estados financieros con fines específicos pueden no ser los mismos que los responsables del gobierno de la entidad encargados de la supervisión de la preparación de dichos estados financieros con fines generales.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref: Apartado 11)

- A13. El Anexo de esta NIA contiene ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre estados financieros con fines específicos (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada)¹⁵, la NIA 570 (Revisada)¹⁶, la NIA 720 (Revisada)¹⁷ y de la NIA 706 (Revisada)¹⁸.

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se emite un informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos.

- A14. En el apartado 11 de esta NIA se explica que al auditor se le requiere aplicar la NIA 700 (Revisada) para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos. Al hacerlo, al auditor también se le requiere que aplique los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA y puede considerar útiles los aspectos tratados en los apartados A15 - A19 siguientes.

Empresa en funcionamiento

- A15. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones el principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales)¹⁹. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de los estados financieros con fines específicos, la descripción de las responsabilidades de la dirección²⁰ con relación a la Empresa en funcionamiento

¹¹ NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23

¹² NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2

¹³ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

¹⁴ NIA 260 (Revisada), apartado A8

¹⁵ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹⁶ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

¹⁷ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

¹⁸ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹⁹ NIA 570 (Revisada), apartado 2

²⁰ Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48.

puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor²¹ en el informe de auditoría también puede tener que adaptarse, en la medida que sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada) según las circunstancias del encargo.

Cuestiones clave de la auditoría

A16. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701²² en el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas. En el caso de auditorías de estados financieros con fines específicos, la NIA 701 solo es aplicable cuando la comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre los estados financieros con fines específicos sea impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o si el auditor decide, por algún otro motivo, comunicar cuestiones clave de la auditoría. Cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos, la NIA 701 se aplica íntegramente²³.

Otra información

A17. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información. En el contexto de esta NIA, los informes que contienen o acompañan a los estados financieros con fines específicos, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información acerca de cuestiones que se presentan en dichos estados financieros, se han de considerar informes anuales a los efectos de la NIA 720 (Revisada). En el caso de estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera con fines específicos, el término "interesados similares" incluye los usuarios concretos cuya necesidad de información se satisface a través del diseño del marco con fines específicos utilizado para preparar los estados financieros con fines específicos. Cuando el auditor determina que la entidad tiene previsto emitir uno de estos informes, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) son aplicables a la auditoría de los estados financieros con fines específicos.

Nombre del socio del encargo

A18. El requerimiento de la NIA 700 (Revisada) de que se incluya el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría también se aplica a las auditorías de estados financieros con fines específicos de entidades cotizadas²⁴. El auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría o puede decidir hacerlo por algún otro motivo cuando emite un informe sobre estados financieros con fines específicos de entidades distintas de las entidades cotizadas.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros con fines generales.

A19. El auditor puede estimar adecuado referirse, en un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría sobre los estados financieros con fines específicos, al informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales o a una cuestión o cuestiones sobre las que se informa en el mismo (véase NIA 706 (Revisada)²⁵). Por ejemplo, el auditor puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre los estados financieros con fines específicos a una sección de Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 14)

A20. Los estados financieros con fines específicos pueden ser utilizados con propósitos distintos de aquéllos a los que estaban destinados. Por ejemplo, un regulador puede requerir que determinadas entidades hagan públicos los estados financieros con fines específicos. Con el fin de evitar malentendidos, el auditor, mediante la inclusión de un párrafo de énfasis, advierte a los usuarios del informe de auditoría de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. La NIA 706 (Revisada) requiere que este párrafo se incluya en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis"²⁶.

Restricción a la distribución o a la utilización (Ref: Apartado 14)

A21. Además de la advertencia requerida por el apartado 14, el auditor puede considerar adecuado indicar que el informe de auditoría está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias de cada jurisdicción, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de auditoría. En estas

²¹ Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b) (iv).

²² NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

²³ NIA 700 (Revisada), apartado 31

²⁴ Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 45 y A56 - A58.

²⁵ Véase la NIA 706 (Revisada), apartados 10-11.

²⁶ Véase el apartado 9(a) de la NIA 706 (Revisada).

circunstancias, el párrafo al que se refiere el apartado 14 se puede ampliar para incluir estas otras cuestiones, modificando, en consecuencia, el título (véanse ejemplos en el Anexo de esta NIA).

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

- **Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).**
- **Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (es decir, un marco de información con fines específicos). La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.**
- **No se ha emitido un informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales.**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe de auditoría.**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).**
- **Los responsables de la supervisión del proceso de información financiera son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Sociedad para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Z del contrato de fecha 1 de enero de 20X1 entre la Sociedad y la sociedad DEF ("el contrato").

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis -Base contable y restricción a la distribución y a la utilización

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la Sociedad cumplir con las disposiciones de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a la Sociedad y a la sociedad DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la Sociedad y de la sociedad DEF. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros¹

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Z del contrato, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede verse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y

¹ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad².
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

² Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros que han sido preparados por la dirección de una sociedad, de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de facilitar a los socios la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se restringe la distribución del informe de auditoría.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Sociedad para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [*descripción de la legislación de impuestos sobre beneficios aplicable*] de la Jurisdicción X.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis -Base contable y restricción a la distribución

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para facilitar a los socios de la Sociedad la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a la Sociedad y a sus socios y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la Sociedad o de sus socios. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros³

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

³ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad⁴.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

⁴ Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada que han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada.
- No se restringen la distribución ni la utilización del informe de auditoría.
- El auditor está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- El párrafo sobre otras cuestiones se refiere al hecho de que el auditor también ha emitido un informe de auditoría sobre estados financieros preparados por la sociedad ABC para el mismo periodo de conformidad con un marco de información con fines generales.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[A los accionistas de la Sociedad ABC o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Y de la Norma Z.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis – Base contable

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la Sociedad cumplir los requerimientos del Regulador DEF. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*].

Otra cuestión

La Sociedad ha preparado por separado unos estados financieros para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, sobre los que emitimos un informe de auditoría por separado, con fecha 31 de marzo de 20X2, dirigido a los accionistas de la Sociedad.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁵

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Y de la Norma Z⁶, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar

⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁶ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Y de la Norma Z y del ...”.

como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede verse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad⁷.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los

⁷ Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

beneficios de interés público de la misma.

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 805 (REVISADA)

CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO.

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Consideraciones para la aceptación del encargo	7-9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría.....	10
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe.....	11-17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1-A4
Consideraciones para la aceptación del encargo	A5-A9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría.....	A10-A15
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe.....	A16-A28
Anexo 1: Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.	
Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 805 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deben adaptar a las circunstancias, según corresponda. Esta NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. El estado financiero o el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos. Si se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos, también es de aplicación a la auditoría la NIA 800 (Revisada)¹. (Ref: Apartados A1–A4)
2. Esta NIA no es de aplicación al informe del auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente, a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo. (Véase la NIA 600²).
3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016. En el caso de auditorías de un solo estado financiero o de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero a una determinada fecha, esta NIA es aplicable a la auditoría de dicha información preparada a una fecha a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:
 - (a) la aceptación del encargo;
 - (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y
 - (c) la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero o sobre el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

Definiciones

6. A efectos de esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) "Elemento de un estado financiero" o "elemento" significa un "elemento, cuenta o partida de un estado financiero";
 - (b) "Normas Internacionales de Información Financiera" se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad; y
 - (c) Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero comprende la correspondiente información a revelar. La correspondiente información a revelar, normalmente, incluye información explicativa o descriptiva relevante para el estado financiero. (Ref: Apartado A2)

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA

7. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría³. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, dicho requerimiento es de aplicación independientemente de si el auditor también ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. Si el auditor no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, el auditor determinará si la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de dichos estados financieros es factible, de conformidad con las NIA. (Ref: Apartados A5–A6)

¹ NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*

² NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

³ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 18

Aceptabilidad del marco de información financiera

8. La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros⁴. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, incluirá determinar si la aplicación del marco de información financiera tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información que proporciona el estado financiero o el elemento. (Ref: Apartado A7)

Forma de la opinión

9. La NIA 210 requiere que los términos del encargo de auditoría acordados incluyan la estructura prevista de cualquier informe que haya de emitir el auditor⁵. En el caso de una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor considerará si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartados A8–A9)

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

10. La NIA 200 establece que las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias^{6,7}. En la planificación y en la realización de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor adaptará todas las NIA aplicables a la auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A10–A15)

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

11. Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada)⁸ y, cuando sea aplicable, de la NIA 800 (Revisada) adaptados, según corresponda, a las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A16–A22)

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de dichos estados financieros

12. Si el auditor acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado financiero, o sobre un elemento específico de un estado financiero, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor expresará una opinión por separado para cada encargo.
13. El estado financiero auditado o el elemento específico auditado de un estado financiero pueden hacerse públicos a la vez que el conjunto completo de estados financieros auditados de la entidad. Si el auditor concluye que la presentación del estado financiero o del elemento específico de un estado financiero no los distingue suficientemente del conjunto completo de estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que rectifique la presentación. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 15 y 16, el auditor también diferenciará la opinión sobre un solo estado financiero o sobre el elemento específico de un estado financiero, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros. El auditor no emitirá el informe de auditoría que contenga la opinión sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente.

14. Si el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye:
- (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁹;
 - (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)¹⁰;

⁴ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a)

⁵ NIA 210, apartado 10(e)

⁶ NIA 200, apartado 2

⁷ En el Apartado 13(f) de la NIA 200 se explica que el término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

⁸ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

⁹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹⁰ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

- (c) una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)¹¹;
- (d) la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701¹² o
- (e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)¹³;

el auditor considerará las implicaciones que, en su caso, tienen estas cuestiones en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de dichos estados financieros y en el correspondiente informe de auditoría. (Ref: Apartados A23–A27)

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

15. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, la NIA 705 (Revisada) no permite al auditor la inclusión en el mismo informe de auditoría de una opinión no modificada sobre un solo estado financiero que forme parte de dichos estados financieros o sobre un elemento específico de dichos estados financieros¹⁴. Esto se debe a que una opinión no modificada sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto. (Ref: Apartado A28)
16. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento específico de dichos estados financieros, el auditor considera, sin embargo, que resulta apropiado expresar una opinión no modificada sobre dicho elemento, sólo lo hará si:
 - (a) las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben;
 - (b) la opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión; y
 - (c) el elemento no constituye una parte importante del conjunto completo de estados financieros de la entidad.
17. El auditor no expresará una opinión no modificada sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo de estados financieros si ha expresado una opinión desfavorable o ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión. Esto se debe a que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1, 6(c))

- A1. En la NIA 200 se define el término “información financiera histórica” como información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores¹⁵.
- A2. En la NIA 200 se define el término “estados financieros” como una “presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada¹⁶. Como se indica en el apartado 6(c), la referencia a un solo estado financiero o a un elemento específico de un estado financiero incluye la correspondiente información a revelar.
- A3. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros¹⁷. Cuando se apliquen a auditorías de otra

¹¹ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 22

¹² NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13

¹³ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 22(e)(ii)

¹⁴ NIA 705 (Revisada), apartado 15

¹⁵ NIA 200, apartado 13(g)

¹⁶ NIA 200, apartado 13(f)

¹⁷ NIA 200, apartado 2

información financiera histórica, tal como un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. Esta NIA sirve de ayuda a este respecto. (En el Anexo 1 se proporcionan ejemplos de dicha otra información financiera histórica).

- A4. Un encargo de seguridad razonable, que no sea una auditoría de información financiera histórica, se realiza de conformidad con la Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada)¹⁸.

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref: Apartado 7)

- A5. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concurra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento¹⁹.
- A6. El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En estos casos, a menudo, el auditor no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un auditor que también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco tiene la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables. En el caso de una auditoría de un elemento específico de un estado financiero, algunas NIA requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado con respecto al elemento que se audita. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA 570 (Revisada) sean aplicables a las circunstancias de la auditoría de un documento contable de cuentas a cobrar, puede no ser factible el cumplimiento de dichos requerimientos debido al esfuerzo de auditoría que se requiere. Si el auditor concluye que es posible que no sea factible la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, el auditor puede discutir con la dirección la viabilidad de otro tipo de encargo.

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

- A7. Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable, que esté basado en un marco de información financiera establecido por una organización emisora de normas autorizada o reconocida que emite normas para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En este caso, la determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable puede implicar considerar si dicho marco incluye todos los requerimientos del marco sobre el que se basa que sean aplicables para la presentación de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero que proporcione la información a revelar adecuada.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 9)

- A8. La forma de la opinión que exprese el auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables²⁰. De conformidad con la NIA 700 (Revisada)²¹:
- (a) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, en la opinión del auditor, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases que se indican a continuación:
 - (i) los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (ii) los estados financieros, expresan la imagen fiel de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; y
 - (b) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, en la opinión del auditor se manifestará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

¹⁸ NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*

¹⁹ NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23

²⁰ NIA 200, apartado 8

²¹ NIA 700 (Revisada), apartados 25-26

A9. En el caso de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el marco de información financiera puede no abordar, de forma explícita, la presentación del estado financiero o del elemento específico del estado financiero. Este puede ser el caso, cuando el marco de información financiera aplicable esté basado en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En consecuencia, el auditor considera si la forma prevista de la opinión es adecuada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable. Entre los factores que pueden afectar a la consideración del auditor sobre la utilización de las frases “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales” o “expresa la imagen fiel”, se incluyen los siguientes:

- Si el marco de información financiera aplicable está o no limitado, de forma explícita o implícita, a la preparación de un conjunto completo de estados financieros.
- Si un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero:
 - Cumplirá, totalmente, cada uno de los requerimientos del marco aplicables a dicho estado financiero en particular o a ese elemento, y si la presentación del estado financiero o del elemento específico del estado financiero incluyen la correspondiente información a revelar.
 - Proporcionará información a revelar adicional a la que el marco requiere específicamente o, en circunstancias excepcionales, no cumplirá un requerimiento del marco, en el caso de que sea necesario lograr la presentación fiel.

La decisión del auditor con respecto a la forma prevista de la opinión es una cuestión de juicio profesional. Puede verse afectada por el hecho de que sea o no generalmente aceptada en esa determinada jurisdicción la utilización de las frases “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales”, o “expresa la imagen fiel”, en la opinión del auditor sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (Ref: Apartado 10)

A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere una especial consideración. Incluso cuando sólo es objeto de auditoría un elemento específico de un estado financiero, en principio, son de aplicación las NIA, tales como la NIA 240²², la NIA 550²³ y la NIA 570 (Revisada). Esto se debe a que el elemento podría contener una incorrección debida a fraude, al efecto de transacciones entre partes vinculadas, o a la incorrecta aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable.

A11. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor determine la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones²⁴. La NIA 260 (Revisada) establece que, en algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia²⁵. Cuando la entidad prepara, además, un conjunto completo de estados financieros, la persona o personas responsables de supervisar la preparación de un solo estado financiero o de un elemento pueden no ser los mismos que los responsables del gobierno de la entidad encargados de supervisar la preparación del conjunto completo de estados financieros.

A12. Asimismo, las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a la auditoría de un solo estado financiero²⁶ o de un elemento específico de un estado financiero, han de adaptarse en la medida que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, las manifestaciones escritas de la dirección sobre el conjunto completo de estados financieros se sustituyen por manifestaciones escritas sobre la presentación del estado financiero o del elemento, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A13. Las cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento de un estado financiero (véase apartado 14). Cuando se planifique y se realice la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero junto con la auditoría del conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor puede utilizar para la auditoría del estado financiero o del elemento, la evidencia de auditoría obtenida en la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. No obstante, las NIA requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría del estado financiero o del elemento para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre el estado financiero o sobre el elemento.

A14. Los distintos estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros, y muchos de los elementos específicos de dichos estados financieros, incluida la información a revelar, están interrelacionados. En consecuencia, cuando se

²² NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

²³ NIA 550, *Partes vinculadas*

²⁴ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 11

²⁵ NIA 260 (Revisada), apartados 10(b), 13, A1 (tercer punto), A2 y A8

²⁶ NIA 200, apartado 2

realice la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, es posible que el auditor no pueda considerar, de manera aislada, el estado financiero o el elemento. En consecuencia, el auditor, para alcanzar el objetivo de la auditoría, puede necesitar aplicar procedimientos en relación con los elementos interrelacionados.

- A15. Asimismo, la importancia relativa determinada para un solo estado financiero o para un elemento específico de un estado financiero puede ser inferior a la importancia relativa determinada para el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Esto afectará a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría, así como a la evaluación de las incorrecciones no corregidas.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref: Apartado 11)

- A16. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor, al formarse una opinión, evalúe si los estados financieros proporcionan la información adecuada para permitir a los usuarios a quienes se destina el informe, entender el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en los estados financieros²⁷. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, es importante que el estado financiero o que el elemento, teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable, revelen la información que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información contenida en el estado financiero o en el elemento, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en el estado financiero o en el elemento.
- A17. En el Anexo 2 se muestran ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada), la NIA 570 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y de la NIA 706 (Revisada).

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se informa sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

- A18. En el apartado 11 de esta NIA se explica que el auditor está obligado a aplicar los requerimientos de la NIA 700 (Revisada), adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero. Al hacerlo, al auditor también se le requiere que aplique los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA, adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, y puede considerar útiles los aspectos tratados en los apartados A19-A21 siguientes.

Empresa en funcionamiento

- A19. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades de la dirección²⁸ con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor²⁹ en el informe de auditoría también puede tener que adaptarse, en la medida que sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada) según las circunstancias del encargo.

Cuestiones clave de la auditoría

- A20. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 en el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas³⁰. En el caso de auditorías de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, la NIA 701 solo es aplicable cuando la comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre dichos estados financieros o elementos viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o si el auditor decide, por algún otro motivo, comunicar cuestiones clave de la auditoría. Cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero, la NIA 701 se aplica íntegramente³¹.

Otra información

- A21. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información. En el contexto de esta NIA, los informes que contienen o acompañan a un solo estado financiero o a un elemento específico de un estado financiero—cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información acerca de cuestiones que se presentan en el estado financiero o en el elemento específico de un estado financiero—se han de considerar informes anuales a efectos de la NIA

²⁷ NIA 700 (Revisada), apartado 13(e)

²⁸ Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48.

²⁹ Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv).

³⁰ NIA 700 (Revisada), apartado 30

³¹ NIA 700 (Revisada), apartado 31

720 (Revisada). Cuando el auditor determina que la entidad tiene previsto emitir uno de estos informes, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) son aplicables a la auditoría del estado financiero o del elemento.

Nombre del socio del encargo

A22. El requerimiento de la NIA 700 (Revisada) de que se incluya el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría también se aplica a las auditorías de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero de entidades cotizadas³². El auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría o puede decidir hacerlo por algún otro motivo cuando emite un informe sobre un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero de entidades distintas de las entidades cotizadas.

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero (Ref: Apartado 14)

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente

A23. El apartado 14 requiere que el auditor tenga en cuenta las implicaciones que, en su caso, tienen determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. Considerar si una cuestión incluida en el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros es relevante en el contexto de un encargo para informar sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un informe financiero conlleva la aplicación del juicio profesional.

A24. Entre los factores que pueden ser relevantes al considerar dichas implicaciones están:

- La naturaleza de la cuestión o de las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros y el grado en que se relacionan con lo que se incluye en el estado financiero o en un elemento específico de un estado financiero.
- La generalización de la cuestión o las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.
- La naturaleza y la extensión de las diferencias entre los marcos de información financiera aplicables.
- La extensión de la diferencia entre el periodo o los periodos cubiertos por el conjunto completo de estados financieros en comparación con el o los periodos o fechas del estado financiero o del elemento de un estado financiero.
- El tiempo transcurrido desde la fecha del informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

A25. Por ejemplo, en el caso en el que hay una salvedad en la opinión del auditor en relación con cuentas a cobrar en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros, y el estado financiero incluye cuentas a cobrar o el elemento específico de un estado financiero está relacionado con cuentas a cobrar, es probable que haya implicaciones en la auditoría. Por el contrario, si la salvedad en la opinión del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros está relacionada con la clasificación de pasivos a largo plazo, es menos probable que haya implicaciones en una auditoría de un solo estado financiero que sea el estado de resultados, o si el elemento específico del estado financiero está relacionado con las cuentas a cobrar.

A26. Las cuestiones clave de la auditoría que se comunican en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento de un estado financiero. La información que se incluye en la sección Cuestiones clave de la auditoría sobre el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría del conjunto completo de estados financieros puede ser útil para el auditor al determinar el modo de tratar la cuestión cuando es relevante para la auditoría del estado financiero o de un elemento específico del estado financiero.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

A27. Incluso cuando determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros no tienen implicaciones en la auditoría, o en el informe de auditoría, sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero, el auditor puede considerar adecuado referirse a la cuestión o las cuestiones en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre el estado financiero o sobre el elemento específico de un estado financiero (véase la NIA 706 (Revisada)³³). Por ejemplo, el auditor puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero a una sección de Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

³² Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A61 - A63.

³³ Véase la NIA 706 (Revisada), apartados 10-11.

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad (Ref: Apartado 15)

A28. En el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, se permite, cuando sea aplicable, denegar la opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo y expresar una opinión no modificada sobre la situación financiera, puesto que la denegación de opinión se expresa con respecto a los resultados de las operaciones y a los flujos de efectivo pero no con respecto a los estados financieros en su conjunto³⁴.

³⁴ NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado A8 y NIA 705 (Revisada), apartado A16

Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

- Cuentas a cobrar, corrección valorativa para cuentas a cobrar, existencias, pasivo por compromisos por pensiones, el valor registrado de activos intangibles identificados o pasivo originado por siniestros “ocurridos pero no declarados” de una cartera de seguros, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de los activos gestionados externamente y de los ingresos de un fondo de pensiones privado, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de activos tangibles netos, incluidas las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de pagos relacionados con un inmovilizado en arrendamiento, incluyendo las correspondientes notas explicativas.
- Un documento contable de participaciones en el beneficio o de incentivos a empleados, incluidas las correspondientes notas explicativas.

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).

Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un balance de situación (es decir, un solo estado financiero) de una entidad que no es una entidad cotizada
- El balance de situación ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable para la preparación de un balance de situación.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.
- El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales” en la opinión del auditor.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). La información revelada en el estado financiero sobre la incertidumbre material es adecuada.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del balance de situación.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- Los responsables de la supervisión del estado financiero son distintos de los responsables de la preparación del estado financiero.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado el balance de situación de la sociedad ABC (la Sociedad), a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del estado financiero que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente “el estado financiero”).

En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X, aplicables a la preparación de un estado financiero de este tipo. [La sección Opinión se sitúa en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado financiero en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 del estado financiero que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el estado financiero¹

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel del estado financiero de conformidad con las disposiciones del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable a la preparación de un estado financiero de este tipo, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de un estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación del estado financiero, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

¹ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el estado financiero, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad².
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del estado financiero, incluida la información revelada, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

² Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero.

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un estado de cobros y pagos (es decir, un solo estado financiero).
- No se ha emitido un informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales.
- El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con el criterio contable de caja con el fin de responder a la solicitud de información sobre flujos de efectivo formulada por un acreedor. La dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado con el fin de satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios³.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" en la opinión del auditor.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- No se restringen la distribución ni la utilización del informe de auditoría.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del estado de cobros y pagos.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- La dirección es responsable de la preparación del estado financiero y de la supervisión del proceso de información financiera para la preparación de este estado financiero.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

³ La NIA 800 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre la estructura y el contenido de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado el estado de cobros y pagos de la sociedad ABC (la Sociedad), correspondiente al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del estado de cobros y pagos que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente “el estado financiero”).

En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, los cobros y pagos de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X. [La sección Opinión se sitúa en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado financiero en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Párrafo de énfasis – Base contable

Llamamos la atención sobre la Nota X del estado financiero, en la que se describe la base contable. El estado financiero ha sido preparado con el fin de proporcionar información al Acreedor XYZ. En consecuencia, dicho estado puede no ser apropiado para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el estado financiero⁴

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel del estado financiero de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X, lo cual incluye determinar que el criterio de caja constituye una base contable aceptable para la preparación del estado financiero en función de las circunstancias. Asimismo, la dirección es responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación del estado financiero, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el estado financiero, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación,

⁴ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad⁵.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en el estado financiero o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del estado financiero, incluida la información revelada, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

⁵ Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero.

Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento específico de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un estado de cuentas a cobrar (es decir, un elemento, cuenta o partida de un estado financiero).
- La información financiera ha sido preparada por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento, diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios⁶.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Se restringe la distribución del informe de auditoría.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y no ha decidido hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del estado de cuentas a cobrar.
- El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).
- Los responsables de la supervisión del estado financiero son distintos de los responsables de la preparación del estado financiero.
- Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

⁶ La NIA 800 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre la estructura y el contenido de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[A los accionistas de la Sociedad ABC o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado el estado contable de cuentas a cobrar de la sociedad de seguros ABC (la Sociedad) a 31 de diciembre de 20X1 ("el documento contable").

En nuestra opinión, la información financiera del estado contable de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [descripción de las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador]. [La sección Opinión se sitúa en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del documento contable* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado contable en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección *Responsabilidad del Auditor*. Asimismo, la sección *Fundamento de la Opinión* se sitúa inmediatamente detrás de la sección *Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*.]

Párrafo de énfasis -Base contable y restricción a la distribución

Llamamos la atención sobre la Nota X del estado contable, en la que se describe la base contable. El documento contable ha sido preparado para permitir a la Sociedad cumplir los requerimientos del Regulador DEF. En consecuencia, dicho documento contable puede no ser apropiado para otra finalidad. Nuestro informe se dirige, únicamente, a la Sociedad y al Regulador DEF y no debe ser distribuido a otras partes distintas de la Sociedad o del Regulador DEF. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el documento contable⁷

La dirección es responsable de la preparación del documento contable adjunto de conformidad con [descripción de las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador], y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación del documento contable libre de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación del documento contable, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del documento contable

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el documento contable en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el documento contable.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el documento contable, debida a fraude o error, diseñamos y

⁷ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad⁸.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se nos requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en documento contable o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que emitamos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre]*.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

⁸ Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del documento contable.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 810 (REVISADA)

ENCARGOS PARA INFORMAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

(Aplicable a encargos para informar sobre estados financieros resumidos correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivos	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Aceptación del encargo	5-7
Naturaleza de los procedimientos	8
Forma de la opinión	9-11
Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados	12-13
Información en documentos que contienen estados financieros resumidos	14-15
Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos	16-21
Restricción a la distribución o a la utilización o advertencia a los lectores sobre la base contable	22
Información comparativa	23-24
Información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros resumidos	25
Asociación del auditor	26-27
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aceptación del encargo	A1-A7
Evaluación de la disponibilidad de los estados financieros auditados	A8
Forma de la opinión	A9
Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados	A10
Información en documentos que contienen estados financieros resumidos	A11-A16
Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos	A17-A23
Información comparativa	A24-A25
Información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros resumidos	A26
Asociación del auditor	A27
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros resumidos	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada), *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos derivados de unos estados financieros auditados por dicho auditor de conformidad con las NIA.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a los encargos para informar sobre estados financieros resumidos correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:
 - (a) Determinar si es adecuado aceptar el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos; y
 - (b) si se le contrata para informar sobre unos estados financieros resumidos:
 - (i) Formarse una opinión sobre los estados financieros resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y
 - (ii) expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.

Definiciones

4. A efectos de esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Criterios aplicados – Los criterios aplicados por la dirección para la preparación de los estados financieros resumidos.
 - (b) Estados financieros auditados – Estados financieros¹ auditados por el auditor de conformidad con las NIA, y de los cuales derivan los estados financieros resumidos.
 - (c) Estados financieros resumidos – Información financiera histórica derivada de los estados financieros pero que contiene menos detalle que los estados financieros, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados financieros sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios habidos en ellos en un período de tiempo². Diferentes jurisdicciones pueden utilizar una terminología diferente para describir tal información financiera histórica.

Requerimientos

Aceptación del encargo

5. El auditor únicamente aceptará un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos de conformidad con esta NIA cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados financieros de los que se deriven los estados financieros resumidos, de conformidad con las NIA. (Ref: Apartado A1)
6. Antes de aceptar un encargo para informar sobre los estados financieros resumidos, el auditor: (Ref: Apartado A2)
 - (a) Determinará si los criterios aplicados son aceptables (Ref: Apartados A3–A7)
 - (b) Obtendrá el acuerdo de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad de:
 - (i) preparar los estados financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicados;
 - (ii) poner los estados financieros auditados a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos, sin excesiva dificultad (o, si las disposiciones legales o reglamentarias disponen que no es necesario que los estados financieros auditados se pongan a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos y establecen los criterios para la preparación de estados financieros resumidos, describir dichas disposiciones en los estados financieros resumidos); e
 - (iii) incluir el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos en cualquier documento que contenga dichos estados financieros resumidos y en el que se indique que el auditor ha emitido un informe sobre ellos.
 - (c) Acordará con la dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados financieros resumidos (véanse los apartados 9-11).

¹ La NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13 (f), define el término “estados financieros”.

² NIA 200, apartado 13(f)

7. Si el auditor concluye que los criterios aplicados no son aceptables o si no puede obtener el acuerdo de la dirección establecido en el apartado 6(b), no aceptará el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias le requieran hacerlo. Un encargo realizado de acuerdo con dichas disposiciones no es conforme con esta NIA. En consecuencia, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no indicará que el encargo se realizó de conformidad con esta NIA. El auditor incluirá una referencia adecuada a este hecho en los términos del encargo. El auditor determinará también el efecto que esto pueda tener sobre el encargo para auditar los estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos.

Naturaleza de los procedimientos

8. El auditor realizará los siguientes procedimientos, así como cualquier otro procedimiento que pueda considerar necesario, como base para su opinión sobre los estados financieros resumidos:
- (a) Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados financieros auditados.
 - (b) Cuando los estados financieros resumidos no vienen acompañados de los estados financieros auditados, evaluar si describen claramente:
 - (i) de quien se pueden obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que están disponibles o
 - (ii) las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados financieros auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos.
 - (c) Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.
 - (d) Comparar los estados financieros resumidos con la correspondiente información de los estados financieros auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados financieros auditados.
 - (e) Evaluar si los estados financieros resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados.
 - (f) Evaluar, teniendo en cuenta la finalidad de los estados financieros resumidos, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no inducen a error en las circunstancias.
 - (g) Evaluar si los estados financieros auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias dispongan que no es necesario que sean puestos a su disposición y establezcan los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos. (Ref: Apartado A8)

Forma de la opinión

9. Cuando el auditor concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación: (Ref: Apartado A9)
- (a) Los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados, de conformidad con [*los criterios aplicados*]; o
 - (b) Los estados financieros resumidos adjuntos son un resumen fiel de los estados financieros auditados, de conformidad con [*los criterios aplicados*].
10. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben una redacción para la opinión sobre los estados financieros resumidos en unos términos distintos de los que se describen en el apartado 9, el auditor:
- (a) Aplicará los procedimientos descritos en el apartado 8, así como cualquier procedimiento adicional que resulte necesario para permitir al auditor expresar la opinión establecida; y
 - (b) Evaluará si es posible que los usuarios de los estados financieros resumidos malinterpreten la opinión del auditor sobre los estados financieros resumidos, en cuyo caso, evaluará si una explicación adicional en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos podría mitigar un posible malentendido.
11. Si, en el caso de apartado 10(b), el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no puede mitigar un posible malentendido, el auditor no aceptará el encargo, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias se lo requieran. Un encargo realizado de acuerdo con dichas disposiciones no es conforme con esta NIA. En consecuencia, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no indicará que el encargo se realizó de conformidad con esta NIA.

Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados

12. El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos puede estar fechado con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados. En este caso, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos pondrá de manifiesto que los estados financieros resumidos y los estados financieros auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados. (Ref: Apartado A10)
13. El auditor puede llegar a conocer hechos que existían en la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, pero de los que no tuvo conocimiento con anterioridad. En este caso, el auditor no emitirá el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos hasta que no haya considerado dichos hechos en relación con los estados financieros auditados de conformidad con la NIA 560³.

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos

14. El auditor leerá la información incluida en un documento que contenga los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente y considerará si existe una incongruencia material entre dicha información y los estados financieros resumidos.
15. Si el auditor identifica una incongruencia material, discutirá la cuestión con la dirección y determinará si deben ser revisados los estados financieros resumidos o la información incluida en la documentación que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. Si el auditor determina que la información debe ser revisada y la dirección rehúsa revisar la información según resulte necesario, el auditor adoptará las medidas adecuadas en función de las circunstancias, incluida la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos. (Ref: Apartados A11–A16)

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

Elementos del informe de auditoría

16. El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos incluirá los siguientes elementos⁴: (Ref: Apartado A23)
 - (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente. (Ref: Apartado A17)
 - (b) Un destinatario. (Ref: Apartado A18)
 - (c) Identificación de los estados financieros resumidos sobre los que el auditor informa, incluido el título de cada estado que se incluye en los estados financieros resumidos; (Ref: Apartado A19)
 - (d) Identificación de los estados financieros auditados.
 - (e) Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo 20, la expresión clara de una opinión (véanse apartados 9-11).
 - (f) Una declaración que ponga de manifiesto que los estados financieros resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicado para preparar los estados financieros auditados y que la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.
 - (g) Cuando sea aplicable, la declaración exigida en el párrafo 12.
 - (h) Una referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, su fecha y, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 19-20, el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.
 - (i) Una descripción de la responsabilidad de la dirección⁵ en relación con los estados financieros resumidos, que explique que la dirección⁶ es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicables.
 - (j) Una declaración de que el auditor es responsable de expresar una opinión basándose en los procedimientos de auditoría aplicados de conformidad con esta NIA sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con [o *son un resumen fiel de*] los estados financieros auditados.

³ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*

⁴ Los apartados 19-20, que tratan las circunstancias en las que el auditor debe modificar su informe sobre los estados financieros auditados, requieren elementos adicionales a los que se enumeran en este apartado.

⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

- (k) La firma del auditor.
 - (l) La dirección del auditor.
 - (m) La fecha del informe de auditoría. (Ref: Apartado A20)
17. Si el destinatario de los estados financieros resumidos no es el mismo que el destinatario del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, el auditor evaluará si es adecuado que existan diferentes destinatarios. (Ref: Apartado A18)
18. El auditor no fechará el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos con anterioridad a: (Ref: Apartado A20)
- (a) La fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión, incluida la evidencia de que los estados financieros resumidos han sido preparados y de que las personas con la autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros; y
 - (b) La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados (Ref: Apartado A23)

19. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye:
- (a) una opinión con salvedades de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁷;
 - (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)⁸;
 - (c) una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* de conformidad con la NIA 570 (Revisada)⁹;
 - (d) la comunicación de cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701¹⁰ o
 - (e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)¹¹;

y el auditor se ha satisfecho de que los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales con los estados financieros auditados, o son un resumen fiel de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, además de los elementos mencionados en el apartado 16:

- (i) Declarará que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, la comunicación de cuestiones clave de la auditoría o una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información; y (Ref: Apartado A21)
 - (ii) Describirá: (Ref: Apartado A22)
 - a. El fundamento de la opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos;
 - b. la cuestión a la que se refiere el párrafo de énfasis, el párrafo sobre otras cuestiones o la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados; y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos; o
 - c. La incorrección material no corregida en la otra información y su efecto o efectos, si los hubiere, sobre la información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. (Ref: Apartado A15)
20. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contenga una opinión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de opinión, además de los elementos mencionados en el apartado 16, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos:
- (a) pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contiene una opinión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de opinión;
 - (b) describirá el fundamento de dicha opinión desfavorable (adversa) o de la denegación (abstención) de opinión y
 - (c) pondrá de manifiesto que, como resultado de la opinión desfavorable (adversa) o de la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros auditados, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados financieros

⁷ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁸ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

⁹ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 22

¹⁰ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹¹ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*

resumidos. (Ref: Apartado A23)

Opinión modificada sobre los estados financieros resumidos

21. Si los estados financieros resumidos no son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados o no constituyen un resumen fiel de estos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros resumidos. (Ref: Apartado A23)

Restricción a la distribución o a la utilización o advertencia a los lectores sobre la base contable

22. Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, o cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados advierta a los lectores de que estos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el auditor incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

Información comparativa

23. Si los estados financieros auditados contienen información comparativa y los estados financieros resumidos no, el auditor determinará si dicha omisión es razonable teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. El auditor determinará el efecto, en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, de una omisión que no sea razonable. (Ref: Apartado A24)
24. Si los estados financieros resumidos contienen información comparativa sobre la que informó otro auditor, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos contendrá también las cuestiones que la NIA 710 requiere que el auditor incluya en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados¹². (Ref: Apartado A25)

Información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros resumidos

25. El auditor evaluará si cualquier información adicional no auditada que se presente junto con los estados financieros resumidos se distingue claramente de dichos estados financieros. Si el auditor concluye que la forma en que la entidad presenta la información adicional no auditada no se distingue claramente de los estados financieros resumidos, solicitará a la dirección que modifique la presentación de la información adicional no auditada. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor explicará, en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, que dicha información no está cubierta por dicho informe. (Ref: Apartado A26)

Asociación del auditor

26. Si el auditor tiene conocimiento de que la entidad prevé mencionar que el auditor ha emitido un informe sobre unos estados financieros resumidos en un documento que contiene dichos estados financieros resumidos, pero no tiene previsto incluir el correspondiente informe de auditoría, el auditor solicitará a la dirección que incluya el informe de auditoría en el documento. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor determinará y adoptará las medidas adecuadas para evitar que la dirección asocie de modo inadecuado al auditor con los estados financieros resumidos contenidos en dicho documento. (Ref: Apartado A27)
27. El auditor puede haber sido contratado para informar sobre los estados financieros de una entidad y no haber sido contratado para informar sobre los estados financieros resumidos. En este caso, si el auditor tuviera conocimiento de que la entidad tiene previsto hacer una declaración en un documento que se refiera al auditor y al hecho de que los estados financieros resumidos se derivan de los estados financieros auditados por el auditor, el auditor se satisfará de que:
- (a) La referencia al auditor se hace en el contexto del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados y
 - (b) La declaración no produce la impresión de que el auditor ha informado sobre los estados financieros resumidos.

Si no se cumple lo dispuesto en (a) o (b), el auditor solicitará a la dirección que modifique su declaración para cumplirlo o que no se refiera al auditor en el documento. En todo caso, la entidad puede contratar al auditor para que informe sobre los estados financieros resumidos e incluir el correspondiente informe de auditoría en el documento. Si la dirección no modifica la declaración, elimina la referencia al auditor o incluye un informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos en el documento que los contiene, el auditor informará a la dirección de que está en desacuerdo con que se mencione al auditor y determinará y adoptará las medidas adecuadas para evitar que la dirección se refiera al auditor de manera inadecuada. (Ref: Apartado A27)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aceptación del encargo (Ref: Apartados 5-6)

- A1. La auditoría de los estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos proporciona al auditor el

¹² NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*

conocimiento necesario para cumplir sus responsabilidades en relación con los estados financieros resumidos de conformidad con esta NIA. La aplicación de esta NIA no proporcionará información suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre los estados financieros resumidos si el auditor no ha auditado también los estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos.

- A2. El acuerdo de la dirección relativo a las cuestiones descritas en el apartado 6 se puede evidenciar mediante su aceptación por escrito de los términos del encargo.

Criterios (Ref: Apartado 6(a))

- A3. La preparación de estados financieros resumidos requiere que la dirección determine la información que es necesario reflejar en dichos estados para que sean congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados o para que constituyan un resumen fiel de ellos. Debido a que, por su naturaleza, unos estados financieros resumidos contienen información agregada y revelaciones limitadas, existe un alto riesgo de que puedan no contener la información que resulta necesaria para no inducir a error en las circunstancias. Dicho riesgo aumenta cuando no existen criterios establecidos para la preparación de estados financieros resumidos.
- A4. Los factores que pueden influir en la determinación por el auditor de la aceptabilidad de los criterios aplicados incluyen los siguientes:
- La naturaleza de la entidad;
 - La finalidad de los estados financieros resumidos;
 - Las necesidades de información de los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos y
 - Si los criterios aplicados tienen como resultado unos estados financieros resumidos que no inducen a error en las circunstancias.
- A5. Los criterios para la preparación de estados financieros resumidos pueden haber sido establecidos por las disposiciones legales o reglamentarias o por un organismo autorizado o reconocido para emitir normas. De forma similar al caso de estados financieros, tal como se explica en la NIA 210¹³, en muchos de estos casos, el auditor puede presumir que dichos criterios son aceptables.
- A6. Cuando no existan criterios establecidos para la preparación de estados financieros resumidos, la dirección puede desarrollarlos, por ejemplo, sobre la base de la práctica habitual en un determinado sector. Unos criterios que sean aceptables en las circunstancias darán como resultado unos estados financieros resumidos que:
- (a) Revelen adecuadamente su carácter de estados financieros resumidos e identifiquen los estados financieros auditados;
 - (b) Establezcan claramente de quién se pueden obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que están disponibles o, en el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias establezcan que no es necesario que sean puestos a disposición de los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos, así como los criterios para su preparación, que identifiquen dichas disposiciones;
 - (c) Revelen de manera adecuada los criterios aplicados;
 - (d) Concierden o puedan ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados financieros auditados y,
 - (e) Teniendo en cuenta la finalidad de los estados financieros resumidos, contengan la información necesaria y tengan un nivel adecuado de agregación de forma que no induzcan a error en las circunstancias.
- A7. La adecuada revelación de su naturaleza resumida, así como la identificación de los estados financieros auditados, tal como se menciona en el apartado A6(a), puede lograrse, por ejemplo, titulándolos “Estados financieros resumidos preparados a partir de los estados financieros auditados para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1”.

Evaluación de la disponibilidad de los estados financieros auditados (Ref: Apartado 8(g))

- A8. La evaluación por el auditor de si los estados financieros auditados están disponibles para los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos, sin excesiva dificultad, se ve influenciada por factores tales como:
- Los estados financieros resumidos describen claramente de quién se pueden obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que están disponibles;
 - Los estados financieros auditados son públicos o
 - La dirección ha establecido un procedimiento mediante el cual los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos pueden acceder con facilidad a los estados financieros auditados.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 9)

- A9. Una conclusión, sobre la base de la evaluación de la evidencia obtenida al realizar los procedimientos mencionados en el apartado

¹³ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados A3 y A8-A9

8, de que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos, permite al auditor expresar una opinión que contenga una de las frases contempladas en el apartado 9. La práctica generalmente aceptada en la jurisdicción de que se trate puede influir en la decisión del auditor sobre la frase a utilizar.

Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados (Ref: Apartado 12)

A10. Los procedimientos descritos en el apartado 8, a menudo, se aplican durante o inmediatamente después de la auditoría de los estados financieros. Cuando el auditor informa sobre los estados financieros resumidos después de la finalización de la auditoría de los estados financieros, no se requiere que obtenga evidencia de auditoría adicional sobre los estados financieros auditados ni que informe sobre los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros puesto que los estados financieros resumidos se derivan de los estados financieros auditados y no los actualizan.

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos (Ref: Apartados 14-15)

A11. La NIA 720 (Revisada), trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información en una auditoría de estados financieros. En el contexto de la NIA 720 (Revisada), otra información es información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. Un informe anual contiene o acompaña los estados financieros y el informe de auditoría correspondiente.

A12. Por el contrario, los apartados 14-15 tratan de las responsabilidades del auditor con respecto a información incluida en un documento que también contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. Esta información puede incluir:

- Alguna o la totalidad de aquellas cuestiones que se tratan en la otra información incluida en el informe anual (por ejemplo, cuando los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente se incluyen en un informe anual resumido) o
- cuestiones que no se tratan en la otra información incluida en el informe anual.

A13. Al leer y considerar la información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente, puede llegar a conocimiento del auditor que dicha información induce a error y puede necesitar tomar medidas adecuadas. Los requerimientos de ética aplicables¹⁴ establecen que el auditor debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, declaraciones o información proporcionadas de manera negligente, o que omita u oculta información requerida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error.

Información en un documento que contiene los estados financieros resumidos que trata alguna o la totalidad de las cuestiones que la otra información del informe anual

A14. Cuando la información se incluye en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente y esta información trata de alguna o de la totalidad de las cuestiones que la otra información incluida en el informe anual, el trabajo realizado sobre esta otra información, de conformidad con la NIA 720 (Revisada), puede ser adecuado para el propósito de los párrafos 14-15 de esta NIA.

A15. Cuando en el informe de auditoría de los estados financieros auditados se ha identificado una incorrección material no corregida en la otra información y dicha incorrección material no corregida se refiere a una cuestión de la cual se trata en la información de un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente, puede existir una incongruencia material entre los estados financieros resumidos y dicha información, o la información puede inducir a error.

Información en un documento que contiene los estados financieros resumidos que trata de cuestiones de las cuales no se trata en la otra información del informe anual

A16. La NIA 720 (Revisada), adaptada según sea necesario en función de las circunstancias, puede ser útil para el auditor en la determinación de las medidas adecuadas para responder a la dirección cuando esta rehúsa llevar a cabo las revisiones de la información, incluyendo las implicaciones en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

Elementos del informe de auditoría

Título (Ref: Apartado 16(a))

A17. Un título que indique que se trata del informe de un auditor independiente, por ejemplo, “Informe de auditoría emitido por un auditor independiente”, pone de manifiesto que el auditor ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables con respecto a la independencia. Esto distingue el informe de un auditor independiente de informes emitidos por otros.

¹⁴ Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), apartado R111.2

Destinatario (Ref: Apartado 16(b), 17)

A18. Los factores que pueden afectar a la evaluación por el auditor de la adecuación del destinatario de los estados financieros resumidos incluyen los términos del encargo, la naturaleza de la entidad y la finalidad de los estados financieros resumidos.

Identificación de los estados financieros resumidos (Ref: Apartado 16(c))

A19. Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros resumidos van a incluirse en un documento que contenga información que no sean los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente, podrá considerar la posibilidad, si la forma de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros resumidos. Esto ayuda a los lectores a identificar los estados financieros resumidos a los que se refiere el informe de auditoría.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 16(m), 18)

A20. La persona o personas que tengan autoridad reconocida para concluir que los estados financieros resumidos han sido preparados y para asumir la responsabilidad sobre ellos, depende de los términos del encargo, de la naturaleza de la entidad y de la finalidad de los estados financieros resumidos.

Referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados (Ref: Apartado 19)

A21. El apartado 19 (i) de esta NIA requiere que el auditor incluya una declaración en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros incluya la comunicación de una o más cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701¹⁵. Sin embargo, al auditor no se le exige describir cada una de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre estados financieros resumidos.

A22. La declaración o declaraciones y la descripción o descripciones que requieren el apartado 19 tienen como objetivo llamar la atención sobre aquellas cuestiones y no equivale a la lectura y consideración del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las descripciones requeridas tienen como objetivo informar acerca de la naturaleza de la cuestión o cuestiones y no se necesita repetir el texto correspondiente en su totalidad en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Ejemplos (Ref: Apartados 16, 19 -21)

A23. El Anexo de esta NIA incluye ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros resumidos que de diversas maneras:

- (a) Contienen opiniones no modificadas;
- (b) se derivan de estados financieros auditados sobre los que el auditor ha expresado opiniones modificadas;
- (c) contienen una opinión modificada;
- (d) se derivan de los estados financieros auditados en los que el informe de auditoría correspondiente incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida de la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada) y
- (e) se derivan de los estados financieros auditados en los que el informe de auditoría correspondiente incluye una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* y la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría.

Información comparativa (Ref: Apartados 23-24)

A24. Si los estados financieros auditados contienen información comparativa, se presume que los estados financieros resumidos también contendrán información comparativa. La información comparativa en los estados financieros puede consistir en cifras comparativas o en información financiera comparativa. En la NIA 710 se describe el modo en que dicha diferencia afecta al informe de auditoría sobre los estados financieros, incluida, en especial, la referencia a otros auditores que auditaron los estados financieros del periodo anterior.

A25. Las circunstancias que pueden afectar a la determinación por el auditor de si la omisión de información comparativa resulta razonable, comprenden la naturaleza y el objetivo de los estados financieros resumidos, los criterios aplicados, así como las necesidades de información de los usuarios a los que se destinan.

Información adicional no auditada presentada con los estados financieros resumidos (Ref: Apartado 25)

A26. La NIA 700 (Revisada)¹⁶ contiene requerimientos y orientaciones que se deben aplicar cuando se presenta información adicional no auditada junto con los estados financieros auditados, que, adaptados según las necesidades, pueden servir de ayuda para la aplicación del requerimiento del apartado 25.

¹⁵ NIA 701, apartado 13

¹⁶ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 53-54

Asociación del auditor (Ref: Apartados 26-27)

A27. Entre las medidas adecuadas que puede adoptar el auditor cuando la dirección no lleva a cabo las medidas que se le solicita está la de informar a los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos y a otros terceros usuarios conocidos de que existe una referencia inadecuada al auditor. La forma de actuar del auditor depende de sus derechos y obligaciones legales. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros resumidos

Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios establecidos. Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan. El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* y la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría.

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios desarrollados por la dirección y adecuadamente revelados en los estados financieros resumidos. El auditor ha determinado que los criterios aplicados son adecuados en las circunstancias. Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan. El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información. La otra información a la cual la incorrección material no corregida hace referencia constituye también información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente.

Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios desarrollados por la dirección y adecuadamente revelados en los estados financieros resumidos. El auditor ha determinado que los criterios aplicados son adecuados en las circunstancias. Se ha expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios desarrollados por la dirección y adecuadamente revelados en los estados financieros resumidos. El auditor ha determinado que los criterios aplicados son adecuados en las circunstancias. Se ha expresado una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

Ejemplo 5: Informe de auditoría sobre unos estados financieros resumidos preparados de conformidad con criterios establecidos. Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados. El auditor concluye que no es posible expresar una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

Ejemplo 1:

Las circunstancias son, entre otras:

Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados de una entidad cotizada.

Existen criterios establecidos para la preparación de estados financieros resumidos.

La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

El informe de auditoría de los estados financieros auditados incluye una sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento.

El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría¹⁷.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados, de conformidad con [describir los criterios establecidos].

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente. Los estados financieros resumidos, así como los estados financieros auditados, no reflejan los efectos de hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha de nuestro informe sobre los estados financieros auditados.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. Ese informe también incluye:

Una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* que llama la atención sobre la Nota explicativa 6 de los estados financieros auditados. La Nota 6 de los estados financieros auditados indica que la Sociedad ABC ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad ABC excedía a sus activos totales en YYY. Estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6 de los estados financieros auditados, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad ABC para continuar como empresa en funcionamiento. Estas cuestiones se tratan en la Nota explicativa 5 de los estados financieros resumidos.

La comunicación de otras¹⁸ cuestiones clave de la auditoría. [Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual¹⁹].

Responsabilidad de la dirección²⁰ en relación con los estados financieros resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con [describir los criterios establecidos].

¹⁷ Tal y como se explica en el apartado 15 de la NIA 701, una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento es, por naturaleza, una cuestión clave de la auditoría, pero se ha de informar sobre ella en una sección separada del informe de auditoría de conformidad con el apartado 22 de la NIA 570 (Revisada).

¹⁸ En circunstancias en las que no exista una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, la utilización de la palabra "otra" en la declaración para la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría no sería necesaria.

¹⁹ El auditor puede incluir explicaciones adicionales acerca de las cuestiones clave de la auditoría que pueda considerar útiles para los usuarios del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

²⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.

Los criterios han sido desarrollados por la dirección y se revelan adecuadamente en la Nota X. El auditor ha determinado que dichos criterios son aceptables en las circunstancias.

La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información. La otra información a la cual la incorrección material no corregida hace referencia constituye también información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados, sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. [Los estados financieros auditados se incluyen en el Informe Anual de 20X1] El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información dentro del Comentario y análisis de la dirección del Informe Anual de 20X1. El Comentario y análisis de la dirección y la incorrección material no corregida de la información que incluyen también están contenidos en el Informe anual resumido de 20X1. [*Describe la incorrección material en la otra información.*]

Responsabilidad de la dirección²¹ en relación con los estados financieros resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

²¹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 3:

Las circunstancias son, entre otras:

Se ha expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados.

Los criterios han sido desarrollados por la dirección y se revelan adecuadamente en la Nota X. El auditor ha determinado que dichos criterios son aceptables en las circunstancias.

La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Los estados financieros resumidos, que comprenden el estado de situación financiera resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC (la Sociedad) correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1. En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 expresamos una opinión con salvedades sobre dichos estados financieros²².

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados, sobre la base de los criterios descritos en la Nota X. Sin embargo, los estados financieros resumidos contienen una incorrección al igual que los estados financieros auditados de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados. El fundamento de nuestra opinión con salvedades fue [que la dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera]. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Responsabilidad de la dirección²³ en relación con los estados financieros resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

²² El incluir esta referencia a la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados en el párrafo de opinión sobre los estados financieros resumidos, ayuda a los usuarios a conocer que aunque el auditor ha expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros resumidos, dichos estados financieros resumidos reflejan unos estados financieros auditados que contienen una incorrección material.

²³ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 4:

Las circunstancias son, entre otras:

Se ha expresado una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados.

Los criterios han sido desarrollados por la dirección y se revelan adecuadamente en la Nota X. El auditor ha determinado que dichos criterios son aceptables en las circunstancias.

La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

Denegación (abstención) de opinión

Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

Como resultado de la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados descrita en la sección *Los estados financieros y el informe de auditoría* correspondiente de nuestro informe, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos adjuntos.

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2, expresamos una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1. El fundamento de nuestra opinión desfavorable (adversa) fue [describir el fundamento de la opinión desfavorable].

Responsabilidad de la dirección²⁴ en relación con los estados financieros resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

²⁴ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 5:

Las circunstancias son, entre otras:

Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.

Existen criterios establecidos para la preparación de estados financieros resumidos.

El auditor concluye que no es posible expresar una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos.

La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

Opinión desfavorable (adversa)

Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, los estados financieros resumidos adjuntos no son congruentes con (o *no son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con [describir los criterios establecidos].

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

[Describir la cuestión debido a la cual los estados financieros resumidos no son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *no son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados, de conformidad con los criterios aplicados].

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros.

Responsabilidad de la dirección²⁵ en relación con los estados financieros auditados resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos de conformidad con [describir los criterios establecidos].

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

²⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

NOTA INTERNACIONAL DE PRÁCTICAS DE AUDITORIA 1000
CONSIDERACIONES ESPECIALES DE LA AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS
CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1–10
Sección I— Información de base sobre los instrumentos financieros	11–69
Objetivos y riesgos de utilizar instrumentos financieros	14–19
Controles relacionados con los instrumentos financieros	20–23
Integridad, exactitud y existencia.....	24–33
Confirmaciones de operaciones y cámaras de compensación.....	25–26
Conciliaciones con bancos y custodios.....	27–30
Otros controles sobre la integridad, exactitud y existencia.....	31–33
Valoración de los instrumentos financieros	34–64
Requerimientos de información financiera	34–37
Datos observables y no observables	38–39
Efectos de los mercados inactivos	40–42
Proceso de valoración de la dirección.....	43–63
Modelos.....	47–49
Ejemplo de instrumento financiero común.....	50–51
Fuentes externas de precios	52–62
Utilización de expertos en valoraciones	63
Cuestiones relacionadas con los pasivos financieros.....	64
Presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros.....	65–69
Categorías de la información a revelar	67–69
Sección II— Consideraciones de auditoría relativas a los instrumentos financieros	70–145
Escepticismo Profesional.....	71–72
Consideraciones en la planificación.....	73–84
Conocimiento de los requerimientos contables y de información a revelar.....	74
Conocimiento de los instrumentos financieros	75–77
Utilización del trabajo de personal con cualificaciones y conocimientos especializados en la auditoría	78–80
Conocimiento del control interno	81
Conocimiento de la naturaleza, función y actividades de la función de auditoría interna	82–83
Conocimiento de la metodología utilizada por la dirección para la valoración de instrumentos financieros	84
Valoración y respuesta a los riesgos de incorrección material.....	85–105
Consideraciones generales relacionadas con los instrumentos financieros.....	85
Factores de riesgo de fraude	86–88
Valoración del riesgo de incorrección material	89–90
Factores que deberán considerarse para determinar si, y la extensión en que, debe probarse la eficacia de los controles	91–95
Procedimientos sustantivos.....	96–97

Pruebas de doble propósito	98
Momento oportuno para aplicar los procedimientos de auditoría.....	99–102
Procedimientos relacionados con la integridad, exactitud, existencia, ocurrencia y derechos y obligaciones	103–105
Valoración de los instrumentos financieros	106–137
Requerimientos de información financiera	106–108
Valoración del riesgo de incorrección material relacionado con la valoración.....	109–113
Riesgos significativos	110–113
Desarrollo de un enfoque de auditoría	114–115
Consideraciones de auditoría cuando la entidad utiliza fuentes de precios externos	116–120
Consideraciones de auditoría cuando la entidad estima el valor razonable usando un modelo	121–132
Evaluar si las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables	129–132
Consideraciones de auditoría cuando se utiliza un experto de la dirección	133–135
Elaborar una estimación puntual o rango.....	136–137
Presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros.....	138–141
Procedimientos relativos a la presentación e información a revelar de los instrumentos financieros.....	140–141
Otras Consideraciones de auditoría aplicables.....	142–145
Manifestaciones escritas	142
Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y otras	143–145
Comunicaciones con los organismos reguladores y otros	145
Anexo: Ejemplos de controles relativos a los instrumentos financieros	

La Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) 1000, *Consideraciones Especiales de la Auditoría de Instrumentos Financieros*, debe leerse junto con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*. Las NIPA no imponen requerimientos adicionales para los auditores a los incluidos en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ni cambian la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las NIA aplicables a la auditoría. Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en la elaboración del correspondiente material nacional. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de capacitación y orientación interna.

La NIPA 1000 no se ha actualizado por los cambios de la NIA 540 (Revisada). En consecuencia, todas las referencias a la NIA 540 incluidas en la NIPA 1000 se hacen con relación a la NIA 540, tal y como se muestra en la edición 2018 del Manual del IAASB.

Introducción

1. Los instrumentos financieros pueden ser utilizados para diversos fines por entidades financieras y no financieras de todos los tamaños. Algunas entidades poseen grandes tenencias y volúmenes de transacciones, mientras que otras entidades realizan sólo unas cuantas transacciones con instrumentos financieros. Algunas entidades pueden adoptar posiciones sobre instrumentos financieros para asumir y beneficiarse del riesgo, mientras que otras utilizan los instrumentos financieros para reducir ciertos riesgos a través de la cobertura o de la gestión de su exposición. Esta Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) es aplicable a todas estas situaciones.
2. Las siguientes Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son especialmente relevantes para las auditorías de instrumentos financieros:
 - (a) La NIA 540¹ aborda las responsabilidades del auditor con respecto a la auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables relativas a los instrumentos financieros medidos a valor razonable;
 - (b) La NIA 315 (Revisada 2019)² y la NIA 330³ abordan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material y las respuestas a esos riesgos; y
 - (c) La NIA 500⁴, explica qué constituye evidencia de auditoría y aborda la responsabilidad del auditor de diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.
3. El objetivo de esta NIPA es proporcionar:
 - (a) información de base sobre los instrumentos financieros (Sección I) y
 - (b) un análisis sobre las consideraciones de auditoría relativas a los instrumentos financieros (Sección II).

Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en la elaboración del correspondiente material nacional. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de capacitación y orientación interna.

4. Esta NIPA es aplicable a entidades de cualquier tamaño, ya que todas las entidades pueden estar expuestas a riesgos de incorrección material cuando utilizan instrumentos financieros.
5. La guía sobre valoración⁵ incluida en esta NIPA podría ser más aplicable a instrumentos financieros medidos o revelados a valor razonable, en tanto que la guía sobre temas distintos a la valoración, se aplica por igual, tanto a los instrumentos financieros medidos a valor razonable como a los instrumentos medidos a coste amortizado. Esta NIPA también es aplicable a los activos y pasivos financieros. Esta NIPA no trata instrumentos tales como:
 - (a) los instrumentos financieros más sencillos tales como efectivo, créditos simples, cuentas a cobrar y cuentas a pagar por actividades comerciales;
 - (b) inversiones en instrumentos de patrimonio que no cotizan en bolsa; o
 - (c) contratos de seguros.
6. Esta NIPA tampoco aborda cuestiones contables específicas aplicables a los instrumentos financieros, tales como la contabilidad de coberturas, beneficios o pérdidas en el inicio (generalmente conocidas como beneficios o pérdidas del “Día 1”), compensaciones, transferencias de riesgos o deterioro ni provisiones para pérdidas por préstamos. Aunque estos temas pueden relacionarse con la contabilidad de instrumentos financieros de una entidad, el análisis sobre las consideraciones del auditor en cuanto a la forma en que se deben abordar los requerimientos contables específicos está más allá del alcance de esta NIPA.
7. Una auditoría, de conformidad con las NIA es conducida bajo la premisa de que la entidad y, cuando sea adecuado, los responsables de su gobierno han reconocido ciertas responsabilidades. Tales responsabilidades incluyen realizar mediciones del valor razonable. Esta NIPA no impone responsabilidades a la dirección o los responsables del gobierno de la entidad ni

¹ NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

² NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

³ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

⁴ NIA 500, *Evidencia de auditoría*

⁵ En esta NIPA, los términos “valoración” y “medición” se usan indistintamente.

invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que rigen sus responsabilidades.

8. Esta NIPA ha sido elaborada en el contexto de los marcos de presentación fiel de la información financiera con fines generales, pero también puede ser útil en otros marcos de información financiera que sean adecuados a las circunstancias, tales como los marcos de información financiera con fines especiales.
9. Esta NIPA se centra en las afirmaciones sobre la valoración, presentación e información a revelar, aunque también cubre, en menor detalle, la integridad, exactitud y existencia, así como los derechos y obligaciones.
10. Los instrumentos financieros son susceptibles a incertidumbre en la estimación, la cual se define en la NIA 540, como “la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida”⁶. La incertidumbre en la estimación se ve afectada, entre otros factores, por la complejidad de los instrumentos financieros. La naturaleza y fiabilidad de la información disponible para sustentar la valoración de instrumentos financieros varían ampliamente, lo cual afecta la incertidumbre en las estimaciones relacionadas con su medición. Esta NIPA utiliza el término “incertidumbre en la medición” para referirse a la incertidumbre en la estimación relacionada con mediciones del valor razonable.

Sección I— Información de base sobre los instrumentos financieros

11. Es posible que existan diferentes definiciones de instrumentos financieros en los marcos de información financiera. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) definen instrumentos financieros como cualquier contrato que dé lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad ya un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad⁷. Los instrumentos financieros pueden ser efectivo, patrimonio de otra entidad, derechos u obligaciones contractuales a recibir o entregar efectivo o intercambiar activos o pasivos financieros, algunos contratos liquidados con los propios instrumentos de patrimonio de la entidad, algunos contratos sobre partidas no financieras, o algunos contratos emitidos por aseguradores que no cumplan con la definición de un contrato de seguro. Esta definición abarca una amplia gama de instrumentos financieros, desde créditos simples y depósitos hasta derivados complejos, productos estructurados y algunos contratos de materias primas “commodity”.
12. Los instrumentos financieros varían en complejidad, aunque la complejidad de los instrumentos financieros puede provenir de distintas fuentes, tales como:
 - Un volumen muy alto de flujos de efectivo individuales, en donde la falta de homogeneidad requiere de un análisis de cada uno de los flujos de efectivo o de un gran número de ellos agrupados para valorar, por ejemplo, riesgos de créditos (por ejemplo, Obligaciones de Deuda Garantizadas (ODG)).
 - Formulas complejas para calcular los flujos de efectivo
 - Incertidumbre o variabilidad de los flujos de efectivo futuros, como la que surge de los riesgos crediticios, contratos de opciones o instrumentos financieros con términos contractuales a largo plazo.

Cuanto más alta sea la variabilidad de los flujos de efectivo a cambios en las condiciones del mercado, más probable será que la medición del valor razonable del instrumento financiero sea más compleja e incierta. Además, en algunas ocasiones, instrumentos financieros que, por lo general son relativamente fáciles de valorar, se vuelven más complejos debido a circunstancias particulares; por ejemplo, instrumentos para los que el mercado se ha vuelto inactivo o aquellos que tienen términos contractuales a largo plazo. Los derivados y productos estructurados se vuelven más complejos cuando resultan de una combinación de instrumentos financieros individuales. Además, la contabilidad de los instrumentos financieros bajo ciertos marcos de información financiera o ciertas condiciones de mercado puede resultar compleja.

13. Otro factor de complejidad es el volumen de instrumentos financieros mantenidos o negociados. Aunque un contrato de permuta “swap” de tipo de interés “simple” puede no ser complejo, una entidad que tiene un gran número de ellos puede utilizar un sistema de información sofisticado para identificar, valorar y negociar estos instrumentos.

Objetivos y riesgos de utilizar instrumentos financieros

14. Los instrumentos financieros se utilizan:
 - Con fines de cobertura (esto es, para cambiar el perfil de riesgo existente al que está expuesto la entidad). Esto incluye:
 - la compra o venta a futuro “forward” de divisas para fijar un tipo de cambio futuro;
 - convertir tipos de interés futuros a tipos fijos o variables mediante el uso de contratos de permuta (swaps); y
 - la compra de contratos de opciones para proteger a la entidad contra una variación concreta en los precios, incluyendo contratos que pueden contener derivados implícitos;

⁶ NIA 540, apartado 7(c)

⁷ Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 32, *Instrumentos Financieros: Presentación*, apartado 11

- con fines de negociación (por ejemplo, para permitir que una entidad asuma una posición de riesgo para beneficiarse de movimientos del mercado a corto plazo); y
 - con fines de inversión (por ejemplo, para permitir que una entidad se beneficie de los rendimientos de las inversiones a largo plazo).
15. El uso de instrumentos financieros puede reducir la exposición a ciertos riesgos de negocio, por ejemplo: variaciones en los tipos de cambio, tipos de interés y precios de las materias primas, o una combinación de estos riesgos. Por otro lado, las complejidades inherentes a algunos instrumentos financieros también pueden resultar en un mayor riesgo.
16. El riesgo de negocio y el riesgo de incorrección material se incrementan cuando la entidad y los responsables de su gobierno:
- no conocen completamente los riesgos de utilizar instrumentos financieros y no cuentan con suficientes cualificaciones y experiencia para gestionar esos riesgos;
 - no tienen la especialización para valorarlos adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - no mantienen suficientes controles sobre las actividades con instrumentos financieros; o
 - realizan coberturas de riesgos o especulan de manera inadecuada.
17. El hecho de que la entidad no conozca completamente los riesgos inherentes a un instrumento financiero puede tener un efecto directo sobre su capacidad para administrar estos riesgos de manera adecuada, y en última instancia puede poner en peligro su viabilidad.
18. Los principales tipos de riesgos aplicables a los instrumentos financieros se enumeran a continuación. Esta lista no pretende ser exhaustiva y puede utilizarse terminología diferente para describir estos riesgos o clasificar los componentes de los riesgos individuales.
- (a) Riesgo de crédito (o de contraparte) es el riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero, cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación, por lo que generalmente se le asocia con un incumplimiento. El riesgo de crédito incluye la liquidación, el cual es el riesgo de que una parte de una transacción se liquide sin que se reciba alguna contraprestación del cliente o la contraparte.
 - (b) Riesgo de mercado es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. Como ejemplos de riesgos de mercado se incluyen el riesgo de fluctuaciones en las divisas, el riesgo de tipos de interés y el riesgo de variaciones en los precios de las materias primas “commodity” y de acciones.
 - (c) Riesgo de liquidez incluye el riesgo de no poder comprar o vender un instrumento financiero a un precio adecuado en el momento oportuno debido a la falta de mercado para ese instrumento financiero.
 - (d) Riesgo operativo se refiere al proceso específico que se requiere para instrumentos financieros. El riesgo operativo puede incrementarse conforme se incrementa la complejidad de un instrumento financiero, y una deficiente gestión del riesgo operativo puede aumentar otros tipos de riesgos. El riesgo operativo incluye:
 - (i) el riesgo de que los controles de confirmación y conciliación sean inadecuados, dando lugar a un registro incompleto o inexacto de los instrumentos financieros;
 - (ii) el riesgo de que las transacciones no se documenten adecuadamente y que su seguimiento sea insuficiente;
 - (iii) el riesgo de que las transacciones se registren, procesen o de que su riesgo se gestione incorrectamente y, por lo tanto, no se reflejen los aspectos económicos de la operación en general;
 - (iv) el riesgo de que el personal confíe excesivamente en la exactitud de las técnicas de valoración, sin una adecuada revisión y que, por lo tanto, las transacciones se valoren de manera incorrecta o sus riesgos se midan de forma incorrecta;
 - (v) el riesgo de que el uso de los instrumentos financieros no se incorpore adecuadamente a las políticas y procedimientos de gestión de riesgos de la entidad;
 - (vi) el riesgo de pérdidas debido a sistemas y procesos internos inadecuados o fallidos, o de eventos externos, incluyendo el riesgo de fraude tanto de fuentes internas como externas;
 - (vii) el riesgo de que haya un mantenimiento inadecuado o inoportuno de las técnicas de valoración utilizadas para medir los instrumentos financieros; y
 - (viii) el riesgo legal, que es un componente del riesgo operativo, y se refiere a las pérdidas derivadas de una acción legal o reglamentaria que invalida o impide el cumplimiento del usuario final o su contraparte bajo los términos del contrato o los acuerdos de compensación relacionados. Por ejemplo, el riesgo legal podría surgir como resultado de documentación insuficiente o incompleta para el contrato, de la incapacidad de hacer cumplir un acuerdo de compensación por quiebra, de cambios adversos en las leyes fiscales, o de estatutos que les prohíban a las

entidades invertir en ciertos tipos de instrumentos financieros.

19. Otras consideraciones aplicables a los riesgos de utilizar instrumentos financieros incluyen:

- El riesgo de fraude que puede incrementarse si, por ejemplo, un empleado que se encuentra en condiciones de cometer un fraude financiero conoce tanto los instrumentos financieros como los procesos para contabilizarlos, pero la entidad y los responsables del gobierno de la entidad tienen un menor grado de conocimiento.
- El riesgo de que los acuerdos maestros de compensación⁸ no se reflejen correctamente en los estados financieros.
- El riesgo de que algunos instrumentos financieros puedan cambiar entre ser activos o pasivos durante su vigencia y que ese cambio pueda ocurrir rápidamente.

Controles relacionados con los instrumentos financieros

20. El grado en el cual una entidad utiliza instrumentos financieros y el grado de complejidad de estos son factores importantes que determinan el grado de sofisticación de los controles internos de la entidad. Por ejemplo, las entidades más pequeñas pueden utilizar productos menos estructurados y procesos y procedimientos sencillos para alcanzar sus objetivos.

21. Con frecuencia, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de establecer el tono adecuado, y aprobar y supervisar el grado de utilización de los instrumentos financieros mientras que la función de la dirección consiste en dirigir y hacer un seguimiento de la exposición de la entidad a dichos riesgos. La entidad, y cuando sea conveniente, los responsables del gobierno de la entidad también son responsables del diseño e implementación de un sistema de control interno que permita la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Existe una mayor probabilidad de que los controles internos de la entidad sobre los instrumentos financieros sean eficaces cuando la entidad o los responsables del gobierno de la entidad han:

- (a) Establecido un entorno de control adecuado y cuentan con una participación activa de los responsables del gobierno de la entidad para controlar el uso de instrumentos financieros, una estructura organizativa lógica con una asignación clara de responsabilidades y autoridad, y políticas y procedimientos adecuados de recursos humanos. De manera específica, se necesitan reglas claras para saber hasta qué punto los responsables de las actividades con instrumentos financieros están autorizados para actuar. Tales reglas deben considerar cualquier restricción legal o reglamentaria sobre el uso de instrumentos financieros. Por ejemplo, es posible que algunas entidades del sector público no tengan la facultad de hacer negocios utilizando derivados.
- (b) Establecido un proceso de gestión de riesgos en relación con el tamaño de la entidad y la complejidad de sus instrumentos financieros (por ejemplo, en algunas entidades puede existir una función formal para la gestión de riesgos);
- (c) Establecido sistemas de información que permitan a los responsables del gobierno de la entidad entender la naturaleza de las actividades con instrumentos financieros y los riesgos relacionados, incluyendo una documentación adecuada de las transacciones;
- (d) Diseñado, implementado y documentado un sistema de control interno para:
 - proporcionar una seguridad razonable de que el uso de los instrumentos financieros por parte de la entidad está de acuerdo con sus políticas de gestión de riesgos;
 - presentar adecuadamente los instrumentos financieros en los estados financieros;
 - asegurar que la entidad cumple con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables; y
 - hacer un seguimiento de los riesgos.

El Anexo incluye ejemplos de los controles que pueden existir en una entidad que realiza un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros; y

- (e) Establecido las políticas contables adecuadas, incluyendo políticas de valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

22. Los elementos clave del proceso de gestión de riesgos y de control interno relacionados con los instrumentos financieros de una entidad incluyen:

- Establecer un enfoque para definir la exposición a riesgos que la entidad está dispuesta a asumir cuando realiza transacciones con instrumentos financieros (a lo que se le podría denominar como su “apetito por el riesgo”), incluyendo políticas para invertir en instrumentos financieros, y el marco de control en el que se realizan las actividades con instrumentos financieros;

⁸ Una entidad que haya suscrito varias transacciones de instrumentos financieros con una sola contraparte puede celebrar con ella un acuerdo maestro de compensación. Este acuerdo contempla una única liquidación para todos los instrumentos financieros cubiertos por el acuerdo en caso de incumplimiento de cualquiera de los contratos.

- Establecer procesos para la documentación y autorización de nuevos tipos de transacciones con instrumentos financieros que consideren los riesgos contables, reglamentarios, legales, financieros y operativos relacionados con dichos instrumentos;
 - Procesar las transacciones con instrumentos financieros, incluyendo confirmaciones y conciliaciones de tenencias de efectivo y activos con estados externos, así como el proceso de pago;
 - Segregación de funciones entre aquellos que invierten o negocian con instrumentos financieros y los responsables de procesar, valorar y confirmar dichos instrumentos. Por ejemplo, una función de desarrollo de modelos que participa en la fijación de precios es menos objetiva que otra que está separada funcional y organizacionalmente de la función de atención a clientes;
 - Procesos y controles de valoración, incluyendo controles sobre la información obtenida de fuentes externas de precios; y
 - Seguimiento de controles.
23. La naturaleza de los riesgos por lo general varía entre las entidades con un alto volumen y variedad de instrumentos financieros y aquellas que sólo realizan unas cuantas transacciones con instrumentos financieros. Esto da como resultado distintos enfoques de control interno. Por ejemplo:
- Por lo general, una institución que tiene un gran volumen de instrumentos financieros contará con un tipo de entorno de trabajo con sala de operaciones en el que hay operadores especializados y una segregación de funciones entre los operadores y el personal administrativo (referido a la función de operaciones que verifica la información sobre las operaciones que se hayan realizado, asegurándose de que no contengan errores, y realiza las transferencias necesarias). En estos entornos, los operadores, generalmente, inician contratos verbales por teléfono o por medio de una plataforma de negociación electrónica. Capturar las transacciones importantes y el registro preciso de los instrumentos financieros en este tipo de entorno es mucho más difícil que en una entidad que solo cuenta con unos pocos instrumentos financieros, cuya existencia e integridad generalmente pueden confirmarse mediante una confirmación bancaria a unos pocos bancos.
 - Por otro lado, las entidades con pocos instrumentos financieros por lo general no cuentan con una segregación de funciones, y su acceso al mercado es limitado. En tales casos, a pesar de que puede resultar más fácil identificar las transacciones con instrumentos financieros, existe el riesgo de que la entidad dependa de un número limitado de personas, lo cual puede incrementar el riesgo de que se inicien transacciones no autorizadas o de que algunas no se registren.

Integridad, exactitud y existencia

24. Los apartados 25-33 describe los controles y procesos que pueden existir en entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, incluyendo aquellas que cuentan con una sala de operaciones. Por contra, una entidad que no tenga un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros puede no haber implementado estos controles y procesos pero, en su lugar, confirmar sus transacciones con la contraparte o la cámara de compensación. Hacer esto puede ser relativamente sencillo ya que la entidad sólo negocia con una o dos contrapartes.

Confirmaciones de operaciones y cámaras de compensación

25. Por lo general, para transacciones realizadas por instituciones financieras, los términos de los instrumentos financieros son documentados mediante confirmaciones que se intercambian entre las contrapartes y mediante acuerdos legales. Las cámaras de compensación sirven para el seguimiento del intercambio de confirmaciones, cruzar las operaciones y liquidarlas. Una cámara de compensación central se asocia a un intercambio y las entidades que efectúan compensaciones a través de las cámaras de compensación por lo general cuentan con procesos para gestionar la información que se entrega a estas.
26. No todas las transacciones se liquidan a través de un intercambio de este tipo. Muchos otros mercados han establecido la práctica de acordar los términos de las transacciones antes de que comience la liquidación. Para ser eficaz, este proceso debe realizarse en forma separada de quienes negocian los instrumentos financieros para minimizar el riesgo de fraude. En otros mercados, las transacciones se confirman después de que se inicia la liquidación y algunas veces la acumulación de atrasos en las confirmaciones resulta en liquidaciones que comienzan antes de que se hayan acordado por completo todos los términos. Esto representa un riesgo adicional debido a que las entidades que realizan transacciones necesitan confiar en medios alternativos de acordar negociaciones. Estos pueden incluir:
- aplicar conciliaciones rigurosas entre los registros de los operadores de los instrumentos financieros y los registros de los que liquidan (es importante que exista una sólida segregación de funciones entre ellos), combinado con controles sólidos de supervisión sobre aquellos que negocian los instrumentos financieros para asegurar la integridad de las transacciones;
 - revisar la documentación resumen de las contrapartes que resalte los términos clave aun cuando no se hayan acordado todos los términos; y
 - revisar exhaustivamente las ganancias y pérdidas de los operadores para asegurarse que coinciden con lo que ha calculado el área administrativa.

Conciliaciones con bancos y custodios

27. Algunos componentes de los instrumentos financieros, como bonos y acciones, pueden mantenerse en depositarios separados. Además, la mayoría de los instrumentos financieros conllevan pagos en efectivo en algún momento y, a menudo estos flujos de efectivo comienzan en las primeras etapas de vida del contrato. Estos pagos y entradas en efectivo pasan por la cuenta bancaria de la entidad. Una conciliación periódica de los registros de la entidad con los registros de los bancos y custodios externos permite a la entidad asegurarse de que las transacciones se registran adecuadamente.
28. Cabe mencionar que no todos los instrumentos financieros conllevan flujos de efectivo en las primeras etapas de vida del contrato o pueden ser registrados en una bolsa o con un custodio. En estos casos, el proceso de conciliación no logrará identificar operaciones omitidas o registradas erróneamente, por lo que los controles de confirmación se vuelven más importantes. Aun cuando el flujo de efectivo se registre de manera correcta durante las primeras etapas de vida de un instrumento, esto no garantiza que todas las características o términos del instrumento (por ejemplo, el vencimiento o una opción de terminación temprana) se hayan registrado de manera exacta.
29. Adicionalmente, los movimientos de efectivo pueden ser relativamente pequeños en el contexto del tamaño global de las operaciones o del balance general de la propia entidad y, por consiguiente, pueden resultar difíciles de identificar. La importancia de las conciliaciones aumenta cuando el área de finanzas u otro personal del área administrativa revisan los registros contables en todas las cuentas del mayor para asegurarse de que sean válidos y aceptables. Este proceso puede ayudar a identificar si las contrapartidas de los asientos de efectivo relacionadas con los instrumentos financieros no se registraron correctamente. Es importante revisar las cuentas liquidadoras o cuentas de orden, independientemente de su saldo, ya que pueden existir partidas en conciliación compensatorias.
30. En las entidades con un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros, los controles de conciliación y confirmación pueden ser automatizados y, de ser así, es necesario contar con controles de TI adecuados para sustentar las transacciones. De manera específica, es necesario tener controles para asegurarse de que la información se haya obtenido de forma íntegra y exacta de fuentes externas (tales como bancos y custodios), así como de los registros de la entidad y que no se manipula antes o durante la conciliación. También es necesario contar con controles para asegurarse de que los criterios bajo los cuales se cruzan los asientos sean lo suficientemente restrictivos para evitar una compensación errónea de las partidas en conciliación.

Otros Controles sobre la integridad, exactitud y existencia

31. La complejidad inherente a algunos instrumentos financieros significa que no siempre será clara la forma como deben registrarse en los sistemas de la entidad. En tales casos, la entidad, podrá establecer procesos de control para hacer el seguimiento de las políticas que estipulan cómo deben medirse, registrarse y dar cuenta de tipos de transacciones específicos. Estas políticas generalmente son establecidas y revisadas con anticipación por personal debidamente cualificado capaz de conocer todos los efectos de los instrumentos financieros registrados.
32. Algunas transacciones pueden ser canceladas o corregidas después de su ejecución inicial. La aplicación de controles adecuados en relación con las cancelaciones o correcciones puede mitigar los riesgos de incorrección material debido a fraude o error. Adicionalmente, existe la posibilidad de que una entidad cuente con un proceso para reconfirmar las transacciones canceladas o corregidas.
33. En instituciones financieras con un alto volumen de transacciones, un empleado de alto nivel generalmente revisa los beneficios y pérdidas diarias en los libros de los operadores individuales para evaluar si son razonables en base al conocimiento del mercado del empleado. Ello permite que la entidad determine qué transacciones en particular no se registraron completa o exactamente, o identifique fraude por parte de un operador en particular. Es importante que existan procedimientos de autorización de las transacciones que sustenten la revisión por parte del empleado de más alto nivel.

Valoración de los instrumentos financieros

Requerimientos de información financiera

34. En muchos marcos de información financiera los instrumentos financieros, incluyendo los derivados implícitos, se miden frecuentemente a valor razonable para fines de su presentación en el balance, calculando las pérdidas o beneficios, y/o la información a revelar. En general, el objetivo de la medición a valor razonable es llegar al precio con el cual se llevaría a cabo una transacción ordenada entre los participantes del mercado a la fecha de la medición bajo las condiciones actuales del mercado; es decir, no es el precio de una transacción por una liquidación forzosa o una venta urgente. Para cumplir con este objetivo, se toma en cuenta toda la información de mercado pertinente que se tenga disponible.
35. Las mediciones a valor razonable de los activos y pasivos financieros pueden darse durante el registro inicial de las transacciones y posteriormente cuando haya cambios en el valor. Los cambios en las mediciones del valor razonable que ocurren con el paso del tiempo pueden ser tratados de diferentes maneras bajo diferentes marcos de información financiera. Por ejemplo, dichos cambios pueden registrarse como beneficio o pérdida, o pueden registrarse en otras partidas de ingresos.

También, dependiendo del marco de información financiera aplicable, será necesario que todo el instrumento financiero o sólo uno de sus componentes (por ejemplo, un derivado implícito cuando se reconozca contablemente por separado) se mida a su valor razonable.

36. Algunos marcos de información financiera establecen una jerarquía del valor razonable para incrementar la congruencia y comparabilidad en las mediciones del valor razonable y la información a revelar relacionada. Los datos pueden clasificarse en diferentes niveles, tales como:

- Datos Nivel 1— Precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos financieros idénticos a los que puede acceder la entidad a la fecha de la medición.
- Datos Nivel 2— Datos distintos a los precios cotizados incluidos en el nivel 1, que son observables para los activos o pasivos financieros, ya sea directa o indirectamente. Si los activos o pasivos financieros tienen un plazo específico (contractual), los datos de nivel 2 deben ser observables durante sustancialmente todo el plazo del activo o pasivo financiero. Los datos de nivel 2 incluyen los siguientes:
 - Precios cotizados de activos o pasivos financieros similares en mercados activos.
 - Precios cotizados de activos o pasivos financieros idénticos en mercados que no están activos.
 - Datos distintos a los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo financiero (por ejemplo, tipos de interés y curvas de rendimiento observables a intervalos comúnmente indicados, volatilidades implícitas y diferenciales de deuda).
 - Los datos derivados, o corroborados principalmente por información observable del mercado mediante correlación u otros métodos (datos corroborados por el mercado).
- Datos Nivel 3— Datos no observables para el activo o pasivo financiero. Los datos no observables se utilizan para medir el valor razonable cuando no hay datos observables disponibles, a efectos de determinar dicho valor aun cuando haya poca o nula actividad de mercado para el activo o pasivo financiero a la fecha de medición.

En general, la incertidumbre en la medición se incrementa conforme los instrumentos financieros cambian del nivel 1 al nivel 2, o del nivel 2 al nivel 3. También, dentro del nivel 2 puede haber un grado de incertidumbre considerable en cuanto a la medición, dependiendo de la posibilidad de observar los datos, la complejidad del instrumento financiero, su valoración y otros factores.

37. Ciertos marcos de información financiera pueden requerir o permitir que la entidad realice ajustes para compensar la incertidumbre en la medición para incorporar los riesgos que un participante del mercado consideraría en el momento de fijar el precio, con el fin de considerar la incertidumbre en cuanto a los riesgos relacionados con la fijación del precio o los flujos de efectivo de los instrumentos financieros. Por ejemplo:

- Ajustes al modelo. Algunos modelos pueden contener una deficiencia conocida o el resultado de la calibración puede resaltar la deficiencia en la medición del valor razonable, de conformidad con el marco de información financiera.
- Ajustes a los riesgos de crédito. Algunos modelos no toman en cuenta el riesgo de crédito, incluyendo el riesgo de la contraparte y el riesgo de crédito de la propia entidad.
- Ajustes de liquidez. Algunos modelos calculan un precio del mercado medio, aun cuando el marco de información financiera pudiera requerir el uso de un importe ajustado por la liquidez, como el margen entre el precio de compra y el precio de venta. Otro ajuste por liquidez, más discrecional, reconoce que algunos instrumentos financieros no son líquidos, lo cual afecta la valoración.
- Otros ajustes por riesgo. Un valor medido utilizando un modelo que no toma en cuenta todos los demás factores que los participantes del mercado considerarían al fijar los precios del instrumento financiero, puede no representar el valor razonable a la fecha de medición y, por consiguiente, tendría que ser ajustado por separado para cumplir con el marco de información financiera aplicable.

Aquellos ajustes que cambien la medición y valoración de los instrumentos financieros, de tal manera que se aparte de su valor razonable según la definición de este bajo el marco de información financiera aplicable, por ejemplo, para adoptar una posición conservadora, no son adecuados.

Datos observables y no observables

38. Como se mencionó anteriormente, el marco de información financiera a menudo clasifica los datos de acuerdo con la posibilidad de ser observados. A medida que disminuye la actividad en un mercado de instrumentos financieros y también lo hace la posibilidad de observar los datos, aumenta la incertidumbre en la medición. La naturaleza y fiabilidad de la información disponible para sustentar la valoración de los instrumentos financieros varían dependiendo de la posibilidad de observar los datos para su medición, la cual se ve influenciada por la naturaleza del mercado (por ejemplo, el nivel de actividad del mercado y si es a través de un mercado bursátil o extrabursátil). Por consiguiente, existe una continuidad de la naturaleza y fiabilidad de

la evidencia utilizada para sustentar la valoración, y se vuelve más difícil para la entidad obtener información que sustente la valoración cuando los mercados se vuelven inactivos y los datos menos observables.

39. Cuando no hay datos observables disponibles, una entidad utiliza datos no observables (datos de nivel 3) que reflejan las hipótesis que los participantes del mercado utilizarían al fijar los precios de un activo financiero o pasivo financiero, incluyendo hipótesis sobre riesgos. Los datos no observables se elaboran utilizando la mejor información disponible dada las circunstancias. Para elaborar datos no observables, una entidad comienza con sus propios datos, los cuales se ajustan si la información razonablemente disponible indica que: (a) otros participantes del mercado utilizarían diferentes datos, o (b) la entidad tiene una característica o situación que los otros participantes del mercado no tienen (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad).

Efecto de los mercados inactivos

40. La incertidumbre en la medición se incrementa, y la valoración se vuelve más complicada, cuando se vuelven inactivos los mercados en los que se negocian los instrumentos financieros o sus componentes. No hay un momento claro en que se considera que un mercado se ha vuelto inactivo, aunque los marcos de información financiera pueden proporcionar una orientación a este respecto. Las características de un mercado inactivo incluyen una disminución significativa en el volumen y nivel de operaciones, que los precios disponibles varíen significativamente con el paso del tiempo o entre los participantes del mercado o que los precios no se hayan actualizado. Sin embargo, evaluar si un mercado está inactivo requiere la aplicación del juicio.
41. Cuando un mercado está inactivo: los precios cotizados pueden ser obsoletos (es decir, desactualizados), pueden no representar los precios a los cuales los participantes del mercado pueden negociar un instrumento o pueden representar transacciones forzadas (como cuando un vendedor tiene la obligación de vender un activo para cumplir con requerimientos reglamentarios o legales, necesita disponer de un activo inmediatamente para tener liquidez o hay un único comprador potencial como resultado de restricciones legales o de tiempo impuestas). Por consiguiente, las valoraciones bajo estas circunstancias se preparan con base en los datos de nivel 2 y de nivel 3. Bajo tales circunstancias, las entidades pueden tener:
- Una política de valuación que incluya procesos para determinar si hay datos de nivel 1 disponibles.
 - Un conocimiento sobre la forma cómo se calcularon precios específicos o los datos de fuentes externas que se utilizaron como datos para las técnicas de valoración con el fin de evaluar su fiabilidad. Por ejemplo, en un mercado activo, es más probable que una cotización de un corredor de instrumentos financieros que no se hayan negociado, refleje transacciones reales de un instrumento financiero similar, pero, conforme el mercado se vuelva menos activo, la cotización del corredor puede depender más de sus propias técnicas de valoración;
 - Un conocimiento del empeoramiento de las condiciones del negocio que afecta a la contraparte, así como este empeoramiento en entidades similares a la contraparte puede indicar que la contraparte no cumplirá con sus obligaciones (es decir, riesgo de no cumplimiento);
 - Políticas para ajustar las valoraciones por incertidumbre en la medición. Tales ajustes pueden incluir ajustes al modelo, ajustes por falta de liquidez, ajustes por riesgo de crédito, y ajustes por otros riesgos;
 - La capacidad para calcular el rango de resultados realistas tomando en cuenta el número de incertidumbres que existen; por ejemplo, al realizar un análisis de sensibilidad; y
 - Políticas para identificar cuándo los datos sobre la medición del valor razonable cambian a un nivel diferente en la jerarquía del valor razonable.
42. Se pueden presentar dificultades particulares cuando hay una reducción severa o incluso un cese total de operaciones con un cierto tipo de instrumento financiero. En estas circunstancias, existe la posibilidad de que los instrumentos financieros que hayan sido valorados con anterioridad utilizando precios de mercado deban ser valorados utilizando un modelo.

Proceso de valoración de la entidad

43. Las técnicas que puede utilizar una entidad para valorar sus instrumentos financieros incluyen precios observables, transacciones recientes, y modelos que utilizan datos observables y no observables. La entidad también puede utilizar:
- (a) una fuente de precios externa, como por ejemplo servicio de información de precios o la cotización de un corredor; o
 - (b) un experto en valoraciones.

La fuente de precios externa y los expertos en valoraciones pueden utilizar una o más de estas técnicas de valoración.

44. En muchos marcos de información financiera, la mejor evidencia del valor razonable de un instrumento financiero se encuentra en las transacciones contemporáneas en un mercado activo (es decir, datos de nivel 1). En estos casos, la valoración del instrumento financiero puede ser relativamente sencilla. Los precios cotizados para los instrumentos financieros que cotizan en bolsa o negociados en mercados líquidos extrabursátiles pueden obtenerse de fuentes como publicaciones financieras, las propias bolsas de valores o las fuentes de precios externas. Cuando se utilizan precios cotizados, es importante que la entidad

conozca las bases sobre las cuales se proporciona la cotización, con el fin de asegurar que el precio refleja las condiciones del mercado a la fecha de medición. Los precios cotizados obtenidos de las publicaciones o de las bolsas de valores pueden proporcionar evidencia suficiente del valor razonable cuando, por ejemplo:

- (a) los precios no están actualizados u “obsoletos” (por ejemplo, si la cotización se basa en el último precio negociado y la transacción ocurrió hace tiempo); y
- (b) las cotizaciones son precios a los cuales los corredores realmente negociarían el instrumento financiero con suficiente frecuencia y volumen.

45. Cuando no hay un precio de mercado actual observable para el instrumento financiero (es decir, datos de nivel 1), será necesario que la entidad reúna otros indicadores de precio para que los utilice en una técnica de valoración, con el fin de valorar el instrumento financiero. Los indicadores de precios pueden incluir:

- Transacciones recientes, incluyendo las transacciones posteriores a la fecha de los estados financieros del mismo instrumento. Se debe considerar si es necesario realizar un ajuste debido a cambios en las condiciones de mercado entre la fecha de medición y la fecha en que se realizó la transacción, ya que estas transacciones no son necesariamente indicativas de las condiciones del mercado que prevalecían a la fecha de los estados financieros. Adicionalmente, es posible que la transacción represente una transacción forzada y, por lo tanto, que no sea indicativa del precio en una operación ordenada.
- Transacciones actuales o recientes de instrumentos similares, con frecuencia conocidos como “precios proxy” (representantes). Será necesario realizar ajustes al precio del proxy para reflejar las diferencias que existen entre este y el instrumento al que se le va a asignar un precio; por ejemplo, para tomar en cuenta las diferencias en los riesgos de liquidez y de crédito entre los dos instrumentos.
- índices para instrumentos similares. Al igual que con las transacciones con instrumentos similares, será necesario realizar ajustes para reflejar la diferencia entre el instrumento del que se va a fijar el precio y el(los) instrumento(s) del (de los) cual(es) se obtiene el índice utilizado.

46. Se espera que la entidad documente sus políticas de valoración y el modelo utilizado para valorar el instrumento financiero, incluyendo los motivos por los cuales se utilizó el(los) modelo(s), la selección de las hipótesis para reflejar la metodología de valoración, y las consideraciones de la entidad en cuanto a si es necesario realizar ajustes para reflejar la incertidumbre en la medición.

Modelos

47. Se pueden utilizar modelos para valorar los instrumentos financieros cuando el precio no puede ser observado directamente en el mercado. Los modelos utilizados pueden ser tan sencillos como una fórmula para fijar precios de bonos comúnmente utilizada o pueden suponer el uso de complejas herramientas de software específicamente desarrolladas para valorar los instrumentos financieros con datos de nivel 3. Muchos de los modelos se basan en cálculos de los flujos de efectivo descontados.

48. Los modelos incluyen una metodología, hipótesis y datos. La metodología describe las reglas o principios que gobiernan la relación entre las variables en la valoración. Las hipótesis incluyen estimaciones de variables inciertas que se utilizan en el modelo. Los datos pueden incluir información real o hipotética acerca del instrumento financiero, u otros datos sobre el instrumento financiero.

49. Dependiendo de las circunstancias, los temas que la entidad puede abordar cuando establece o valida un modelo para un instrumento financiero incluyen si:

- El modelo es validado antes de su uso, con revisiones periódicas para asegurar que sigue siendo adecuado para el uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir la evaluación de:
 - La integridad matemática y la solidez teórica de la metodología, incluyendo la adecuación de los parámetros y sensibilidades.
 - La congruencia e integridad de los datos del modelo con respecto a las prácticas del mercado, y si hay datos adecuados disponibles para ser utilizados en el modelo.
- Existen controles de seguridad y procedimientos y políticas de control de cambios adecuadas sobre el modelo.
- El modelo se cambia o ajusta de forma adecuada y periódica para reflejar los cambios en las condiciones del mercado.
- El modelo es calibrado, revisado y probado periódicamente para su validación por una función objetiva e independiente. Ello es un medio para asegurar que los datos del modelo son una representación fiel del valor que los participantes del mercado asignarían al instrumento financiero.
- El modelo maximiza el uso de los datos observables relevantes y minimiza el uso de datos no observables.
- Se realizan ajustes a los resultados del modelo para reflejar las hipótesis que los participantes del mercado aplicarían en

circunstancias similares.

- El modelo se documenta adecuadamente, incluyendo las aplicaciones y limitaciones previstas del modelo y sus parámetros clave, datos requeridos, resultados de cualquier análisis de validación realizado y cualquier ajuste que se haga a los resultados del modelo.

Ejemplo de instrumento financiero común

50. A continuación se describe cómo pueden ser aplicados los modelos para valorar un instrumento financiero común: títulos respaldados por activos⁹. Debido a que los títulos respaldados por activos con frecuencia se valoran con base en datos de nivel 2 o nivel 3, generalmente se valoran utilizando modelos, lo cual requiere que la entidad:
- Conozca el tipo de título —considerando (a) la garantía “colateral” subyacente y (b) los términos del título. La garantía “collateral” subyacente se utiliza para estimar el momento de realización y los montos de los flujos de efectivo, tales como pagos del principal e intereses de las hipotecas o tarjetas de crédito.
 - Conozca los términos de los títulos—esto incluye evaluar los derechos contractuales de los flujos de efectivo, tales como listas de prioridad de reembolso y los casos de incumplimiento. La lista de prioridad de reembolso, a la que con frecuencia se le conoce como prelación, se refiere a los términos bajo los cuales se requiere que se les pague a algunas clases de tenedores de títulos (deuda preferente) antes que a otros (deuda subordinada). Los derechos que tiene cada clase de tenedores de títulos sobre los flujos de efectivo, a lo que con frecuencia se le conoce como la “cascada” de flujo de efectivo, junto con las hipótesis relacionados con la oportunidad y el monto de los flujos de efectivo, se utilizan para obtener un conjunto de flujos de efectivo estimados para cada clase de tenedor de títulos. Los flujos de efectivo esperados son posteriormente descontados para obtener un valor razonable estimado.
51. Los flujos de efectivo de un activo de garantía de respaldo puede ser afectado por pagos anticipados del colateral subyacente y por el riesgo potencial de incumplimiento y la gravedad de las pérdidas estimadas resultantes. Las hipótesis de pagos anticipados, de ser aplicables, por lo general se basan en evaluar los tipos de interés del mercado para garantías similares contra los tipos de la garantía subyacente del título. Por ejemplo, si bajan los tipos de interés del mercado para hipotecas, entonces las hipotecas subyacentes de un título pueden experimentar un índice de pagos anticipados más elevado de lo inicialmente previsto. Para estimar la posibilidad de incumplimiento y la severidad de las pérdidas se debe realizar una evaluación detallada de las garantías “colateral” subyacentes y del deudor, para estimar los índices de incumplimiento. Por ejemplo, cuando una garantía “collateral” subyacente comprende hipotecas residenciales, la severidad de las pérdidas puede verse afectada por las estimaciones de los precios de las viviendas durante la vigencia del título.

Fuentes de precios externas

52. Las entidades pueden utilizar fuentes de precios externas con el fin de obtener información sobre el valor razonable. La preparación de los estados financieros de una entidad, incluyendo la valoración de los instrumentos financieros y la preparación de la información a revelar en los estados financieros relativa a dichos instrumentos, puede requerir de un grado de especialización técnica que la dirección no posee. A veces, una entidad no puede desarrollar técnicas de valoración adecuadas, incluyendo modelos que pudieran ser utilizados en una valoración, por lo que puede utilizar fuentes de precios externas para efectuar la valoración o para proporcionar información a revelar en los estados financieros. De manera específica, este puede ser el caso de las pequeñas entidades o de entidades que no realizan un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros (por ejemplo, las instituciones no financieras que cuentan con un departamento de tesorería). Aun cuando la administración de una entidad haya utilizado una fuente externa proveedora de precios, ella es, en última instancia, la responsable de la valoración.
53. También pueden utilizarse fuentes de precios externas porque es posible que la entidad no pueda valorar el volumen de títulos durante un breve periodo de tiempo. Generalmente, este es el caso de los fondos de inversión negociados para los cuales se debe determinar un valor neto del activo cada día. En otros casos, es posible que la entidad tenga su propio proceso para fijar precios pero utilice fuentes de precios externas para corroborar sus propias valoraciones.
54. Por una o más de estas razones, muchas entidades utilizan fuentes de precios externas cuando valoran sus títulos ya sea como fuente primaria o para corroborar sus propias valoraciones. Las fuentes de precios externas normalmente se encuentran dentro de las siguientes categorías:
- servicios de información de precios, incluyendo los servicios de precios por consenso; y
 - corredores que proporcionan cotizaciones.

Servicios de información de precios

55. Servicios de información de precios proporcionan a las entidades precios e información relacionada con los precios para una

⁹ Un título respaldado por activos es un instrumento que está respaldado por un grupo de activos subyacentes (conocidos como colateral, tales como cuentas por cobrar de tarjetas de crédito o préstamos para vehículos) y obtiene valor e ingresos de aquellos activos subyacentes.

gran variedad de instrumentos financieros, y con frecuencia realizan valoraciones diarias de un gran número de instrumentos financieros. Estas valoraciones pueden realizarse recabando datos y precios del mercado de una amplia variedad de fuentes, incluyendo los formadores del mercado y, en algunos casos, por medio de técnicas de valoración internas para obtener valores razonables estimados. Los servicios de información de precios pueden combinar un gran número de métodos para llegar al precio. Los servicios de información de precios generalmente se utilizan como una fuente de precios basada en datos de nivel 2. Los servicios de información de precios pueden tener controles sólidos en torno a la forma cómo se desarrollan los precios y sus clientes a menudo incluyen una gran variedad de partes, incluyendo inversores que compran y venden instrumentos financieros, las funciones de administrativa y de comprobación, los auditores y otros.

56. Los servicios de información de precios normalmente cuentan con un proceso formal para que los clientes cuestionen los precios recibidos. Este proceso de objeción por lo general requiere que el cliente proporcione evidencia que sustente otro precio, y las objeciones se clasifican en base a la calidad de la evidencia proporcionada. Por ejemplo, se puede admitir una objeción basada en una venta reciente del mismo instrumento que no era del conocimiento del servicio de información de precios, en tanto que una objeción basada en una técnica de valoración del mismo cliente puede ser minuciosamente examinada. De esta manera, un servicio de información de precios con un gran número de participantes líderes que compren o vendan instrumentos financieros puede ser más capaz de corregir constantemente los precios para que reflejen mejor la información que se encuentra disponible para los participantes del mercado.

Servicios de fijación de precios por consenso

57. Algunas entidades pueden usar información acerca de los precios de los servicios de información de precios por consenso, la cual es diferente a la proporcionada por otros proveedores de precios. Los servicios de información de precios por consenso obtienen información sobre los precios de instrumentos de las diferentes entidades participantes (suscriptores). Cada suscriptor proporciona precios al proveedor de precios. El proveedor de precios gestiona esta información de forma confidencial e informa a cada suscriptor del precio por consenso, que por lo general es un promedio aritmético de los datos calculados, después de aplicar un proceso de depuración de datos para eliminar valores atípicos. Para algunos mercados, como el de los derivados exóticos, los precios por consenso podrían constituir los mejores datos disponibles. Sin embargo, se toman en consideración muchos factores cuando se evalúa la fidelidad en la representación de los precios por consenso incluyendo, por ejemplo:

- Si los precios proporcionados por los suscriptores están basados en transacciones reales o si solo son precios indicativos basados en sus propias técnicas de valoración.
- El número de fuentes de las cuales se obtuvieron los precios.
- La calidad de las fuentes utilizadas por el servicio de información de precios por consenso.
- Si los participantes incluyen a los participantes líderes del mercado.

58. Por lo general, los precios por consenso se encuentran únicamente disponibles para suscriptores que han proporcionado sus propios precios al servicio. En consecuencia, no todas las entidades tendrán acceso directo a los precios por consenso. Debido a que por lo general un suscriptor no puede saber cómo se estimaron los precios presentados, es posible que se requieran otras fuentes de evidencia además de la información de los servicios de información de precios por consenso para que la entidad pueda sustentar su valoración. De manera específica, este puede ser el caso cuando la fuente proporciona precios indicativos determinados en base a sus propias técnicas de valoración de la fuente y la entidad no puede obtener un conocimiento de cómo estas fuentes calcularon sus precios.

Corredores que proporcionan cotizaciones

59. Debido a que los corredores sólo proporcionan cotizaciones como un servicio incidental para sus clientes, las cotizaciones que proporcionan difieren en muchos aspectos de los precios obtenidos por los servicios de información de precios. Los corredores pueden ser reacios a proporcionar información acerca del proceso utilizado para desarrollar su cotización, pero a la vez tienen acceso a información sobre transacciones de las cuales los servicios de información de precios pueden no tener conocimiento. Las cotizaciones de corredores pueden ser ejecutables o indicativas. Las cotizaciones indicativas representan la mejor estimación del valor razonable calculada por el corredor, en tanto que una cotización ejecutable implica que el corredor está dispuesto a realizar la transacción al precio determinado. Las cotizaciones ejecutables constituyen una sólida evidencia del valor razonable. Las cotizaciones indicativas representan evidencia menos fuerte debido a la falta de transparencia en los métodos utilizados por el corredor para fijar la cotización. Además, el rigor de los controles sobre la cotización de los corredores a menudo varía dependiendo de si el corredor también mantiene los mismos títulos en su propia cartera. Las cotizaciones de los corredores a menudo se utilizan para títulos con datos de nivel 3 y en algunas ocasiones pueden constituir la única información externa disponible.

Consideraciones adicionales en relación con las fuentes externas de precios

60. Conocer la forma en que una fuente proveedora de precios calculó un precio permite a la entidad determinar si es adecuado

utilizar dicha información en su valoración, inclusive como dato en una técnica de valoración y en qué nivel de datos debe clasificarse el título para fines de revelación. Por ejemplo, una fuente externa proveedora de precios puede valorar los instrumentos financieros utilizando sus propios modelos, y es importante que la entidad conozca la metodología, las hipótesis y los datos utilizados.

61. Si las mediciones de valor razonable obtenidas de las fuentes externas de precios no se basan en los precios actuales de un mercado activo, será necesario que la entidad evalúe si las mediciones del valor razonable se obtuvieron de una manera que sea congruente con el marco de información financiera aplicable. Esta evaluación debe incluir las siguientes consideraciones:
- Cómo se determinó el valor razonable, por ejemplo, si el valor razonable fue determinado utilizando una técnica de valoración, con el fin de evaluar si dicha técnica es congruente con el objetivo de medición del valor razonable;
 - Si la cotización es un precio indicativo, un margen indicativo, o una oferta vinculante; y
 - Con qué frecuencia las fuentes externas de precios estiman el valor razonable, para poder evaluar si dicha estimación refleja las condiciones del mercado a la fecha de la medición.

El hecho de conocer las bases sobre las cuales las fuentes externas de precios determinaron sus cotizaciones en el contexto de los instrumentos financieros que tiene la entidad le ayuda a la entidad a evaluar la relevancia y fiabilidad de esta evidencia para sustentar sus valoraciones.

62. Es posible que haya disparidades entre los indicadores de precios de diferentes fuentes. El hecho de conocer la forma en que se desarrollaron los indicadores de precios, y de investigar estas disparidades, ayuda a la entidad a corroborar la evidencia utilizada para su valoración de los instrumentos financieros, con el fin de evaluar si la valoración es razonable. A veces tomar tan solo el promedio de las cotizaciones proporcionadas, sin hacer una mayor investigación, no es lo más conveniente debido a que un precio dentro del rango puede ser el más representativo del valor razonable sin ser el promedio. Para evaluar si sus valoraciones de los instrumentos financieros son razonables, la entidad puede:
- Considerar si las transacciones consideradas representan transacciones forzadas en lugar de transacciones entre compradores y vendedores dispuestos. Esto puede invalidar el precio como punto de comparación;
 - Analizar los flujos de efectivo futuros esperados del instrumento. Esto podría utilizarse como indicador de los datos de precios más relevantes;
 - Dependiendo de la naturaleza de lo que no es observable, extrapolar desde los precios observados hasta los no observados (por ejemplo, cuando hay precios observados de instrumentos con vencimientos de hasta diez años, la curva de precios de diez años puede ser extrapolada más allá de los diez años como un indicador). Es necesario procurar que la extrapolación no se aleje tanto de la curva observable de tal manera que su relación con los precios observables se vuelva tan tenue que ya no sea confiable;
 - Comparar entre sí los precios dentro de un portafolio de instrumentos financieros entre sí para asegurarse que los valores entre instrumentos financieros similares sean congruentes;
 - Usar más de un modelo para corroborar los resultados de cada uno, tomando en consideración los datos e hipótesis utilizados en cada uno; o
 - Evaluar los movimientos en los precios de los instrumentos para fines de cobertura y las garantías relacionadas.

Para llegar a una conclusión sobre una valoración, una entidad también puede considerar otros factores que pueden ser propios de las circunstancias de la entidad.

Contratación de expertos en valoraciones

63. Una entidad puede contratar a un experto en valoraciones de una banca de inversión, corredor o de otra firma de valoración para valorar todos o algunos de sus títulos. A diferencia de los servicios de información de precios y de las cotizaciones proporcionadas por un corredor, por lo general, la metodología y los datos utilizados por un experto en valoraciones se encuentran disponibles de forma inmediata para la entidad. Aunque la entidad haya contratado a un experto, ella es la responsable final de la valoración utilizada.

Cuestiones relacionadas con los pasivos financieros

64. Conocer el efecto del riesgo de crédito es un aspecto importante de la valoración tanto de los activos como de los pasivos financieros. Esta valoración debe reflejar la calidad del crédito y la solidez financiera tanto del emisor como de cualquier proveedor de respaldo crediticio. En algunos marcos de información financiera, la medición de un pasivo financiero supone que este ha sido transferido a un participante del mercado a la fecha de la medición. Cuando no hay un precio de mercado observable para un pasivo financiero, su valor normalmente se mide utilizando el mismo método que utilizaría la contraparte para medir el valor del activo correspondiente, salvo que existan factores específicos en cuanto al pasivo (como una mejora

crediticia de un tercero). En especial, el riesgo de crédito propio¹⁰ de la entidad a menudo puede ser difícil de medir.

Presentación e información a revelar de los instrumentos financieros

65. La mayoría de los marcos de información financiera requieren revelar información en los estados financieros que permita a los usuarios de estos tener información significativa sobre los efectos de las transacciones con instrumentos financieros de la entidad, incluyendo los riesgos e incertidumbre relacionados con los instrumentos financieros.
66. La mayoría de los marcos requieren revelar información cuantitativa y cualitativa (incluyendo las políticas contables) relacionada con los instrumentos financieros. Los requerimientos contables sobre las mediciones de valor razonable en los estados financieros y la información a revelar son amplios en la mayoría de los marcos de información financiera y no sólo abarcan la valoración de los instrumentos financieros. Por ejemplo, la información a revelar cualitativa relativa a los instrumentos financieros proporciona información contextual importante sobre sus características y flujos de efectivo futuros, lo que puede ayudar a los inversores a entender los riesgos a los que están expuestas las entidades.

Categorías de las revelaciones de información

67. Los requerimientos de información a revelar incluyen:
- (a) información a revelar cuantitativa derivada de los importes incluidos en los estados financieros, por ejemplo, las diferentes categorías de activos y pasivos financieros;
 - (b) información a revelar cuantitativa que requiere de la aplicación de un juicio profesional significativo, por ejemplo, el análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que está expuesta la entidad; e
 - (c) información a revelar cualitativa, por ejemplo, la que describe el gobierno corporativo de la entidad sobre los instrumentos financieros; los objetivos, controles, políticas y procesos para gestionar cada tipo de riesgo que surja de los instrumentos financieros y los métodos utilizados para medir los riesgos.
68. Cuanto más sensible sea la valoración a los cambios de una determinada variable, más probable será que se deba incluir una revelación de información que describa la incertidumbre en torno a la valoración. Algunos marcos de información financiera podrán requerir también la revelación de los análisis de sensibilidad, incluyendo los efectos de cambios en las hipótesis utilizadas en las técnicas de valoración de la entidad. Por ejemplo, la información a revelar adicional requerida para los instrumentos financieros con mediciones del valor razonable clasificadas dentro de los datos de nivel 3 en la jerarquía del valor razonable tienen como fin informar a los usuarios de los estados financieros sobre los efectos de las mediciones del valor razonable que utilizan los datos más subjetivos.
69. Algunos marcos de información financiera requieren que se revele información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar la naturaleza y el alcance de los riesgos que derivados de los instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad a la fecha del informe. Estas revelaciones de información pueden incluirse en las notas a los estados financieros, o en la discusión y análisis de la dirección dentro de su informe anual, con referencias cruzadas a los estados financieros auditados. El grado de detalle de la información a revelar depende del grado de exposición a riesgos relacionada con los instrumentos financieros de la entidad. Esto incluye revelaciones de información cualitativas acerca de:
- la exposición a riesgos y cómo surgieron, incluyendo los posibles efectos sobre los requerimientos de liquidez y garantía futuros de la entidad;
 - los objetivos, políticas y procesos de la entidad para la gestión de riesgos y los métodos utilizados para su medición; y
 - cualquier cambio en las exposiciones a riesgos o en los objetivos, políticas o procesos para la su gestión con respecto al periodo anterior.

Sección II — Consideraciones auditoría relativas a instrumentos financieros

70. Ciertos factores pueden hacer que la auditoría de los instrumentos financieros sea especialmente difícil. Por ejemplo:
- Es posible que resulte difícil tanto para la entidad como para el auditor conocer la naturaleza de los instrumentos financieros y para qué se utilizan, así como los riesgos a los que la entidad está expuesta.
 - La actitud del mercado y su grado de liquidez pueden cambiar rápidamente, ejerciendo presión sobre la entidad para que gestione sus riesgos de manera eficaz.
 - Es posible que resulte difícil obtener evidencia que sustente la valoración.
 - Los pagos individuales asociados a ciertos instrumentos financieros pueden ser significativos, lo cual puede incrementar el riesgo de malversación de activos.
 - Es posible que aun cuando las cantidades registradas en los estados financieros relativos a los instrumentos financieros no

¹⁰ El riesgo de crédito propio es la cuantía del cambio en el valor razonable que no es atribuible a los cambios en las condiciones del mercado.

sean significativas, existan riesgos significativos y exposiciones asociadas a estos instrumentos financieros.

- Algunos empleados pueden ejercer influencia significativa sobre las transacciones con instrumentos financieros de la entidad, especialmente cuando su compensación personal está ligada con el resultado de los instrumentos financieros, y si existe una dependencia excesiva en estas personas por parte de otros dentro de la entidad.

Estos factores pueden dar lugar a riesgos y ocultar los factores relevantes, lo que puede afectar la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material, y pueden surgir rápidamente riesgos latentes, especialmente en condiciones de mercado adversas.

Escepticismo profesional¹¹

71. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría y para ayudar al auditor a estar alerta sobre posibles indicios de sesgo de la dirección de la entidad. Dicho escepticismo incluye cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de la documentación, las respuestas a las indagaciones y otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. También incluye estar alerta a condiciones que pudieran indicar una posible incorrección debida a fraude o error y considerar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida a la luz de las circunstancias.
72. Aplicar el escepticismo profesional se requiere en todas las circunstancias, y la necesidad de escepticismo profesional aumenta en función de la complejidad de los instrumentos financieros, por ejemplo con respecto a:
- Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, lo cual puede ser especialmente difícil cuando se utilizan modelos o para determinar si los mercados están inactivos.
 - Evaluar los juicios de la dirección, y la posibilidad de sesgo de la dirección, al aplicar el marco de información financiera aplicable a la entidad, especialmente la selección por parte de la dirección de las técnicas de valoración y el uso de hipótesis en las técnicas de valoración, y al hacer frente a situaciones en las que difieren los juicios del auditor de los juicios de la dirección.
 - Alcanzar conclusiones en base a la evidencia de auditoría obtenida; por ejemplo, evaluar la razonabilidad de las valoraciones preparadas por los expertos de la dirección y evaluar si las revelaciones de información en los estados financieros logran una presentación fiel.

Consideraciones en la planificación¹²

73. El enfoque del auditor al planificar la auditoría se centra especialmente en:
- conocer los requerimientos contables y de información a revelar de la entidad;
 - conocer los instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad, y sus objetivos y riesgos;
 - determinar si se necesitan cualificaciones y conocimientos especializados para la auditoría;
 - conocer y evaluar el sistema de control interno a la luz de las transacciones con instrumentos financieros y los sistemas de información de la entidad que están dentro del alcance de la auditoría;
 - conocer la naturaleza, rol y actividades de la función de auditoría interna de la entidad;
 - conocer el proceso de la dirección para valorar los instrumentos financieros, lo que incluye determinar si la dirección ha contratado a un experto o los servicios de un tercero; y
 - valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Conocer los requerimientos contables y de información a revelar

74. La NIA 540 requiere que el auditor obtenga un conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable, con respecto a las estimaciones contables, incluyendo la correspondiente información a revelar y cualquier requerimiento reglamentario¹³. Los mismos requerimientos del marco de información financiera aplicable a los instrumentos financieros pueden ser complejos y requerir información a revelar extensa. Leer esta NIPA no sustituye el conocimiento total de todos los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Ciertos marcos de información financiera requieren que se tomen en cuenta áreas tales como:
- contabilidad de coberturas;
 - contabilidad de beneficios o pérdidas del “Día 1”;
 - reconocimiento y baja en cuentas de transacciones con instrumentos financieros;

¹¹ NIA 200, apartado 15

¹² La NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, aborda la responsabilidad del auditor de planificar la auditoría de estados financieros.

¹³ NIA 540, apartado 8(a)

- riesgo de crédito propio; y
- riesgo de transferencia y la baja en cuentas del mismo, especialmente cuando la entidad participó en generación y estructuración de instrumentos financieros complejos.

Conocimiento de los instrumentos financieros

75. Las características de los instrumentos financieros pueden ocultar ciertos elementos de riesgo y exposición. Obtener un conocimiento de los instrumentos en los cuales la entidad ha invertido o a los cuales está expuesta, incluyendo las características de los instrumentos, ayuda al auditor a identificar si:
- algún aspecto importante de una transacción no se ha considerado o está registrado incorrectamente;
 - la valoración parece ser adecuada;
 - la entidad conoce y gestiona cabalmente los riesgos inherentes a ellos; y
 - los instrumentos financieros están clasificados adecuadamente como activos y pasivos circulantes y no circulantes (corrientes y no corrientes).
76. Ejemplos de los factores que el auditor debe considerar para obtener un conocimiento de los instrumentos financieros de la entidad incluyen:
- A qué tipos de instrumentos financieros está expuesta la entidad.
 - El uso al que se destinan.
 - El conocimiento de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad sobre los instrumentos financieros, su uso y los requerimientos contables correspondientes.
 - Los términos y características exactos de los instrumentos para conocer completamente sus efectos, y especialmente en el caso de transacciones vinculadas, el impacto global de las transacciones con instrumentos financieros.
 - Cómo encajan los instrumentos en la estrategia global de gestión de riesgos de la entidad.

Las indagaciones a las personas de la función de auditoría interna y las personas encargadas de las funciones de gestión de riesgos, en caso de que existan dichas funciones, y las discusiones con los responsables del gobierno de la entidad, pueden ayudar al auditor a lograr el nivel de conocimiento requerido.

77. En algunos casos, un contrato, incluyendo un contrato para algún instrumento no financiero, puede contener un derivado. Algunos marcos de información financiera permiten o requieren que dichos derivados “implícitos” se separen, en algunas circunstancias, del contrato principal. Conocer el proceso de la dirección para identificar y reconocer los derivados implícitos ayudará al auditor a conocer los riesgos a los que está expuesta la entidad.

Utilización de aquellos con cualificaciones especializadas en la auditoría¹⁴

78. Una consideración clave en las auditorías que involucran instrumentos financieros, especialmente instrumentos financieros complejos, es la competencia del auditor. La NIA 220¹⁵ requiere que el socio del encargo se asegure de que el equipo del encargo, y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnan colectivamente la competencia y capacidad adecuadas para llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y para poder emitir un informe de auditoría que sea adecuado en función de las circunstancias. Además, los requerimientos de ética aplicables¹⁶ requieren que el auditor determine si la aceptación del encargo pudiera amenazar el cumplimiento con los principios fundamentales, incluyendo la competencia y diligencia profesionales. El apartado 79 siguiente, proporciona ejemplos de los factores que pueden ser relevantes para las consideraciones del auditor en el contexto de los instrumentos financieros.
79. Por consiguiente, auditar instrumentos financieros puede requerir la participación de uno o más expertos o especialistas; por ejemplo, en los siguientes campos:
- Lograr un conocimiento de los instrumentos financieros utilizados por la entidad y sus características, incluyendo su grado

¹⁴ Cuando la especialización de esa persona es en auditoría y contabilidad, sin importar si la persona es de la firma o externa, dicha persona se considera como parte del equipo del encargo y está sujeta a los requerimientos de la NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*. Cuando la especialización de esa persona es en un campo distinto al de contabilidad o auditoría, se considera un experto del auditor, y se aplican los requerimientos de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*. La NIA 620 explica que es necesario aplicar el juicio profesional para distinguir entre las personas especializadas en contabilidad y auditoría, y los expertos en otras áreas. Sin embargo, la NIA 620 también dice que se puede distinguir entre la especialización en métodos de contabilidad de instrumentos financieros (especialización en auditoría y contabilidad) y la especialización en técnicas complejas de valoración de instrumentos financieros (especialización en un campo distinto a la contabilidad y auditoría.)

¹⁵ NIA 220, apartado 14

¹⁶ *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) apartados 320.1–320.10

de complejidad. Es posible que sea necesario buscar ayuda de personas con cualificaciones y conocimientos especializados para comprobar si se han reflejado todos los aspectos del instrumento financiero y las consideraciones relacionadas en los estados financieros, y para evaluar si se han incluido las revelaciones adecuadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable, en caso de que se requiera revelar los riesgos.

- Conocer el marco de información financiera aplicable, especialmente cuando hay áreas que se sabe que pueden ser objeto de distintas interpretaciones, o cuando la práctica sea incongruente o esté en desarrollo.
- Conocer las implicaciones legales, reglamentarias y fiscales derivadas de los instrumentos financieros, incluyendo si los contratos son ejecutables por la entidad (por ejemplo, revisar los contratos subyacentes), puede requerir de cualificaciones y conocimientos especializados.
- Valorar los riesgos inherentes a los instrumentos financieros.
- Ayudar al equipo del encargo a obtener evidencia para sustentar las valoraciones de la entidad o para elaborar una estimación puntual o por rangos, especialmente cuando el valor razonable se determina mediante un modelo complejo; o cuando los mercados están inactivos y la información y las hipótesis son difíciles de obtener; o cuando se utilizan datos no observables; o cuando la entidad ha contratado a un experto.
- Evaluar los controles de tecnología de la información, especialmente en entidades con un alto volumen de instrumentos financieros. En dichas entidades, la tecnología de información puede ser altamente compleja; por ejemplo, cuando una parte importante de los instrumentos financieros se transmite, procesa, mantiene o accede de manera electrónica. Además, la tecnología de la información puede incluir servicios importantes proporcionados por una organización de servicios.

80. La naturaleza y el uso de tipos de instrumentos financieros específicos, la complejidad de los requerimientos contables, y las condiciones del mercado pueden conllevar la necesidad de que el equipo del encargo consulte¹⁷ con otros profesionales contables y de auditoría, de la firma o ajenos a esta, con especialización y experiencia técnica pertinentes en contabilidad o auditoría, tomando en consideración factores tales como:

- Las capacidades y competencias del equipo del encargo, incluyendo la experiencia de los miembros del equipo del encargo.
- Los atributos de los instrumentos financieros utilizados por la entidad.
- La existencia de circunstancias inusuales o riesgos en el encargo, así como la necesidad de aplicar el juicio profesional, especialmente con respecto a la materialidad y los riesgos significativos.
- Las condiciones del mercado.

Conocimiento del control interno

81. La NIA 315 (Revisada 2019) establece requerimientos que el auditor deberá observar para conocer la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, es un proceso continuo y dinámico de recopilar, actualizar y analizar información durante todo el proceso de auditoría. El conocimiento obtenido permite que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros y afirmaciones proporcionando con esto una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material valorados. El volumen y variedad de las transacciones con instrumentos financieros de una entidad, generalmente determina la naturaleza y el alcance de los controles que puedan existir en ella. El conocimiento de cómo se hace el seguimiento y controlan los instrumentos financieros ayuda al auditor a determinar la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría. El Anexo describe los controles que pueden existir en una entidad que realiza un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros.

Conocimiento de la naturaleza, función y actividades de la función de auditoría interna

82. En muchas grandes entidades, la función de auditoría interna puede realizar tareas que permiten a la alta dirección y a los responsables del gobierno de la entidad revisar y evaluar los controles de la entidad relacionados con el uso de instrumentos financieros. La función de auditoría interna puede ayudar a identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude o error. Sin embargo, los conocimientos y las cualificaciones que se requiere de la función de auditoría interna para entender y realizar procedimientos que proporcionen una seguridad razonable a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad sobre el uso por parte de la entidad de instrumentos financieros por lo general son muy diferentes a los que se requieren para otras áreas del negocio. El grado en el cual la función de auditoría interna cuenta con los conocimientos y las cualificaciones necesarias para cubrir, y de hecho ha cubierto, las actividades con instrumentos financieros de la entidad, así como la competencia y la objetividad de la función de auditoría interna, es un factor importante en la determinación del auditor externo sobre si es posible que la función de auditoría interna sea relevante para la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

¹⁷ La NIA 220, apartado 18(b), requiere que el socio del encargo se satisfaga de que los miembros del equipo de encargo han realizado las consultas apropiadas durante el curso del trabajo, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría.

83. Las áreas en las que el trabajo de la función de auditoría interna puede ser especialmente relevante son¹⁸:
- desarrollar una visión general sobre el grado de uso de los instrumentos financieros;
 - evaluar la adecuación de las políticas y procedimientos y de su cumplimiento por parte de la dirección;
 - evaluar la eficacia operativa de las actividades de control de los instrumentos financieros;
 - evaluar los sistemas aplicables a las actividades con instrumentos financieros; y
 - evaluar si se identifican, valoran y gestionan nuevos riesgos relacionados con instrumentos financieros.

Conocimiento de la metodología utilizada por la dirección para la valoración de instrumentos financieros

84. La responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros incluye aplicar los requerimientos del de información financiera aplicable a la valoración de instrumentos financieros. La NIA 540 requiere que el auditor obtenga un conocimiento sobre cómo la entidad realiza las estimaciones contables y de la información sobre la cual se basan estas estimaciones¹⁹. El enfoque de la dirección hacia la valoración también toma en cuenta la selección de una metodología de valoración adecuada y el nivel de evidencia que se espera esté disponible. Para cumplir el objetivo de una medición objetiva del valor razonable, una entidad desarrolla una metodología de valoración que considera toda la información pertinente del mercado que se encuentra disponible. Un cabal conocimiento del instrumento financiero que va a valorarse permite a la entidad identificar y evaluar la información pertinente del mercado que se encuentra disponible sobre instrumentos idénticos o similares que deberán incorporarse a la metodología de valoración.

Valoración y respuesta a los riesgos de incorrección material

Consideraciones generales relacionadas con los instrumentos financieros

85. La NIA 540²⁰ explica que el grado de incertidumbre en la estimación afecta el riesgo de incorrección material asociado a las estimaciones contables. El uso de instrumentos financieros más complejos, tales como los que tienen un alto grado de incertidumbre y variabilidad de flujos de efectivo futuros, puede llevar a un mayor riesgo de incorrección material, especialmente respecto de la valoración. Otros aspectos que afectan el riesgo de incorrección material incluyen:
- El volumen de instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad.
 - Los términos del instrumento financiero, incluyendo sí el mismo instrumento financiero incluye otros instrumentos financieros.
 - La naturaleza de los instrumentos financieros.

Factores de riesgo de fraude²¹

86. Pueden existir incentivos para que los empleados preparen información financiera fraudulenta cuando la entidad tiene esquemas de compensaciones que dependen de los beneficios del uso de instrumentos financieros. Entender la forma en que las políticas de compensación de una entidad interactúan con su apetito de riesgo, y los incentivos que esto puede generar en su dirección y sus operadores para que preparen información financiera fraudulenta, puede cobrar importancia al valorar el riesgo de fraude.
87. Condiciones financieras del mercado difíciles pueden dar lugar a que haya incentivos para que la entidad o los empleados participen en la preparación de información financiera fraudulenta: para proteger sus bonos personales, para ocultar un fraude o error de los empleados o la dirección, para evitar violar los límites reglamentarios, de liquidez o de préstamos o para evitar informar sobre pérdidas. Por ejemplo, en momentos de mercados inestables, pueden surgir pérdidas inesperadas por fluctuaciones extremas en los precios del mercado, por una debilidad imprevista en los precios de los activos, a través de juicios erróneos en las operaciones, o por otras razones. Además, las dificultades financieras ejercen presión sobre la dirección preocupada por la solvencia de su empresa.
88. La malversación de activos y la información financiera fraudulenta a menudo pueden implicar la elusión de controles que de otro modo parecen estar operando de manera eficaz. Esto puede incluir eludir los controles sobre los datos, hipótesis y controles de procesos detallados que permiten que se oculten pérdidas y robos. Por ejemplo, condiciones del mercado difíciles pueden aumentar la presión para que se oculten o compensen las operaciones conforme se intentan recuperar las pérdidas.

¹⁸ El trabajo realizado por las funciones de gestión de riesgos, departamento de revisión de modelos y control de producto pueden también ser relevantes.

¹⁹ NIA 540, apartado 8(c)

²⁰ NIA 540, apartado 2

²¹ Véase la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, para los requerimientos y guías que abordan factores de riesgo de fraude.

Valoración del riesgo de incorrección material

89. La valoración por parte del auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) incluye evaluar el diseño e implementación de los controles internos. Esto proporciona la base para considerar el enfoque de auditoría adecuado para diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330, incluyendo tanto procedimientos sustantivos como pruebas de controles. El enfoque adoptado se ve influenciado por el conocimiento del auditor del control interno relevante para la auditoría, incluyendo los puntos fuertes del entorno de control, cualquier función de gestión del riesgo, el importe y complejidad de las transacciones de la entidad y si la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material incluye la expectativa de que los controles operan de forma eficaz.
90. La valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede cambiar durante el transcurso de la auditoría conforme se obtiene información adicional. Permanecer alerta durante la auditoría, por ejemplo, cuando se inspeccionan los registros o documentos, puede ayudar al auditor a identificar acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de instrumentos financieros que la entidad no haya identificado o informado previamente al auditor. Esos registros o documentos pueden incluir, por ejemplo:
- actas de juntas de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - facturas específicas y correspondencia con los asesores profesionales de la entidad.

Factores que deberán considerarse para determinar si, y en qué extensión, debe probarse la eficacia de los controles

91. La expectativa de que los controles están operando eficazmente puede ser más común cuando se trata de una institución financiera con controles bien establecidos, y en consecuencia las pruebas de controles pueden ser una forma eficaz de obtener evidencia de auditoría. Cuando una entidad tiene una función de operaciones, es posible que las pruebas sustantivas en sí no proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido al volumen de los contratos y los diferentes sistemas utilizados. Sin embargo, las pruebas de controles en sí no serán suficientes ya que la NIA 330 requiere que el auditor diseñe y lleve a cabo procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones materiales, saldos de cuenta información a revelar²².
92. Es posible que las entidades que tienen un alto volumen de operaciones y uso de instrumentos financieros cuenten con controles más sofisticados, y una función de gestión de riesgos eficaz, y por lo tanto es más probable que el auditor pruebe los controles para obtener evidencia sobre:
- la ocurrencia, integridad, exactitud, y corte de transacciones; y
 - la existencia, derechos y obligaciones, e integridad de los saldos de las cuentas.
93. En aquellas entidades con relativamente pocas transacciones con instrumentos financieros:
- la dirección y los responsables del gobierno de la entidad pueden tener tan solo un conocimiento limitado de los instrumentos financieros y de la forma como estos afectan al negocio;
 - la entidad puede tener sólo unos cuantos tipos de instrumentos diferentes con poca o ninguna interacción entre ellos;
 - es poco probable que exista un entorno de control complejo (por ejemplo, los controles descritos en el Anexo puede que no hayan sido implementados en la entidad);
 - la entidad puede utilizar la información de precios obtenida de las fuentes externas de precios para valorar sus instrumentos; y
 - los controles sobre el uso de la información de precios obtenida de las fuentes externas de precios pueden ser menos sofisticados.
94. Cuando una entidad tiene relativamente pocas transacciones que involucran instrumentos financieros, puede resultar relativamente fácil que el auditor obtenga un conocimiento de los objetivos de la entidad de utilizar los instrumentos financieros y de sus características. En tales circunstancias, es probable que mucha de la evidencia de auditoría sea de naturaleza sustantiva, que el auditor pueda realizar la mayoría del trabajo de auditoría al cierre del ejercicio, y que las confirmaciones de terceros proporcionen evidencia respecto de la integridad, exactitud y existencia de las transacciones.
95. Al llegar a una decisión sobre la naturaleza, momento y extensión de las pruebas de controles, el auditor puede considerar factores tales como:
- La naturaleza, frecuencia y volumen de las transacciones con instrumentos financieros;
 - Los puntos fuertes de los controles, incluyendo si los controles están diseñados de manera adecuada para responder a los riesgos relacionados con el volumen de transacciones con instrumentos financieros de una entidad y si existe un marco de gobierno corporativo sobre las actividades con instrumentos financieros de la entidad;
 - La importancia de controles particulares sobre los objetivos y procesos de control generales que tiene establecidos la

²² NIA 330, apartado 18

entidad, incluyendo la sofisticación de los sistemas de información que sustentan las transacciones con instrumentos financieros;

- El seguimiento de los controles y las deficiencias identificadas en los procedimientos de control;
- Las cuestiones que los controles pretenden abordar; por ejemplo, controles relacionados con la aplicación del juicio profesional en comparación con los controles sobre los datos de soporte. Es más probable que las pruebas sustantivas sean más eficaces que depender de controles relacionados con la aplicación del juicio profesional;
- La competencia de las personas que participan en las actividades de control, por ejemplo si la entidad tiene la capacidad adecuada, incluso en periodos de estrés y la habilidad para establecer y verificar las valoraciones de los instrumentos financieros a los cuales está expuesta;
- La frecuencia con que se realizan estas actividades de control;
- El nivel de precisión que los controles pretenden alcanzar;
- La evidencia sobre la realización de las actividades de control; y
- El momento en que se realizan las transacciones con instrumentos financieros clave, por ejemplo, si son cerca del cierre del periodo.

Procedimientos sustantivos

96. Diseñar procedimientos sustantivos incluye considerar:

- El uso de procedimientos analíticos²³: aunque los procedimientos analíticos realizados por el auditor pueden ser eficaces como medio para proporcionar al auditor información acerca del negocio de la entidad en los procedimientos de valoración de riesgos, pueden ser menos eficaces como procedimientos sustantivos cuando se realizan aisladamente. Esto se debe a que la compleja interacción de los elementos clave de la valoración a menudo ocultan las tendencias inusuales que puedan surgir.
- Transacciones no rutinarias: muchas transacciones financieras son contratos negociados entre una entidad y su contraparte (conocidos también como extrabursátiles). En la medida en que las transacciones con instrumentos financieros no son rutinarias y se encuentran fuera de las actividades normales de la entidad, es posible que un enfoque de auditoría sustantivo sea la forma más eficaz para lograr los objetivos planificados de la auditoría. En los casos en los que las transacciones con instrumentos financieros no se lleven a cabo de manera rutinaria, la respuesta del auditor a los riesgos valorados, incluyendo el diseño y realización de procedimientos de auditoría, toma en consideración la posible falta de experiencia de la entidad en esta área.
- Disponibilidad de evidencia: por ejemplo, cuando la entidad utiliza una fuente externa proveedora de precios, es posible que la entidad no cuente con evidencia respecto de las afirmaciones relevantes de los estados financieros.
- Procedimientos realizados en otras áreas de auditoría: los procedimientos realizados en otras áreas de los estados financieros pueden proporcionar evidencia acerca de la integridad de las transacciones con instrumentos financieros. Estos procedimientos pueden incluir pruebas de ingresos y los subsiguientes pagos en efectivo, y la búsqueda de pasivos no registrados.
- Selección de partidas que se someterán a prueba: en algunos casos, la cartera de instrumentos financieros incluirá instrumentos con complejidades y riesgos diversos. En tales casos, puede resultar útil el muestreo en base al juicio.

97. Por ejemplo, en el caso de títulos respaldados por activos, en respuesta a los riesgos de incorrección material para dichos títulos, el auditor puede considerar realizar algunos de los siguientes procedimientos de auditoría:

- Examinar la documentación contractual para entender los términos del título, la garantía “colateral” subyacente y los derechos de cada clase de tenedor de títulos.
- Indagar acerca de los procesos utilizados por la entidad para estimar los flujos de efectivo.
- Evaluar la razonabilidad de las hipótesis, tales como tipos de pagos anticipados, tipos de incumplimiento y severidad de las pérdidas.
- Obtener un conocimiento del método utilizado para determinar la cascada de los flujos de efectivo.
- Comparar los resultados de la valoración del valor razonable con las valoraciones de otros títulos que tengan términos y garantías subyacentes similares. Volver a realizar los cálculos.
- Reejecución de cálculos.

²³ La NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(b), requiere que el auditor aplique procedimientos analíticos como procedimientos de valoración de riesgos que le ayuden a evaluar los riesgos de incorrección material con el fin de disponer de una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados. La NIA 520, *Procedimientos analíticos*, apartado 6, requiere que el auditor utilice procedimientos analíticos para alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. Los procedimientos analíticos también pueden ser aplicados en otras etapas de la auditoría.

Pruebas de doble propósito

98. Aunque el objetivo de una prueba de controles es diferente al objetivo de una prueba de detalle, resultará más eficiente realizar ambas al mismo tiempo al, por ejemplo:
- Realizar una prueba de controles y una prueba de detalle sobre la misma transacción (por ejemplo, probar si se ha mantenido un contrato firmado y si los detalles del instrumento financiero han sido capturados de forma adecuada en una hoja resumen; o
 - Probar controles cuando se prueba el proceso de la dirección para realizar estimaciones de valoraciones.

Momento adecuado para aplicar los procedimientos de auditoría²⁴

99. Después de valorar los riesgos relacionados con instrumentos financieros, el equipo del encargo determina cuál es el momento adecuado para aplicar las pruebas de controles y los procedimientos de auditoría sustantivos planificados. El momento para aplicar los procedimientos de auditoría planificados varía dependiendo de numerosos factores, incluyendo la frecuencia de la operativa de los controles, la importancia de la actividad que está siendo controlada y los riesgos de incorrección material relacionados.
100. Aunque es necesario que la mayor parte de los procedimientos de auditoría relacionados con la valoración y presentación se lleven a cabo al cierre del periodo, los procedimientos de auditoría relacionados con otras afirmaciones, como integridad y existencia, pueden probarse en un periodo intermedio. Por ejemplo, para controles más rutinarios, tales como controles de TI y autorizaciones de nuevos productos, las pruebas de controles pueden realizarse en un periodo intermedio. Asimismo, puede resultar eficaz probar la eficacia operativa de los controles sobre la aprobación de nuevos productos al obtener evidencia de la del nivel adecuado de autorización por la dirección de un nuevo instrumento financiero para un periodo intermedio.
101. Los auditores pueden realizar algunas pruebas sobre los modelos a fechas intermedias, por ejemplo, al comparar los resultados del modelo contra las transacciones del mercado. Otro procedimiento intermedio posible para instrumentos con datos observables, es probar la razonabilidad de la información de los precios proporcionada por una fuente externa proveedora de precios.
102. Las áreas sujetas a juicios más significativos por lo general se prueban en fechas próximas o al final de periodo, ya que:
- las valoraciones pueden cambiar significativamente en un breve periodo de tiempo, por lo que resulta difícil comparar y conciliar los saldos intermedios con la información comparable a la fecha de cierre;
 - una entidad puede realizar un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros entre el periodo intermedio y el cierre del ejercicio;
 - los asientos de diario manuales sólo pueden realizarse en una fecha posterior al cierre del periodo contable; y
 - las transacciones no rutinarias o significativas pueden llevarse a cabo cerca del cierre del periodo contable.

Procedimientos relacionados con la integridad, exactitud, existencia, ocurrencia y derechos y obligaciones

103. Muchos de los procedimientos del auditor pueden utilizarse para abordar varias afirmaciones. Por ejemplo, los procedimientos que abordan la existencia del saldo de una cuenta al cierre del periodo también abordarán la ocurrencia de una clase de transacciones, y también pueden ayudar a establecer la fecha de corte adecuada. Esto se debe a que los instrumentos financieros surgen de contratos legales y, al verificar la exactitud en el registro de las transacciones, el auditor también puede verificar su existencia y, al mismo tiempo, obtener evidencia que sustente las afirmaciones sobre la ocurrencia, y los derechos y obligaciones, así como confirmar que las transacciones se registran en el periodo contable correcto.
104. Procedimientos que pueden proporcionar evidencia de auditoría para sustentar afirmaciones sobre la integridad, exactitud y existencia incluyen:
- Confirmaciones externas²⁵ de cuentas bancarias, operaciones y declaraciones de custodios. Esto puede realizarse mediante una confirmación directa con la contraparte (incluyendo el uso de confirmaciones bancarias) en donde la respuesta se envía directamente al auditor. De forma alternativa, esta información puede obtenerse de los sistemas de la contraparte mediante una alimentación de datos. En este caso, el auditor puede considerar los controles para evitar la manipulación indebida de los sistemas informáticos a través de los cuales se transmite la información, al evaluar la fiabilidad de la evidencia obtenida de la confirmación. Si no se reciben las confirmaciones, el auditor podrá obtener evidencia al revisar los contratos y probar los controles pertinentes. Sin embargo, las confirmaciones externas

²⁴ Los apartados 11-12 y 22-23 de la NIA 330 establecen requerimientos cuándo el auditor realiza procedimientos en periodos intermedios y explica cómo se puede utilizar esa evidencia.

²⁵ La NIA 505, *Confirmaciones externas*, trata del uso por el auditor de procedimientos de confirmaciones externas para obtener evidencia de auditoría, de conformidad con los requerimientos de la NIA 330 y NIA 500, *Evidencia de auditoría*. Ver también el documento de los servicios técnicos del IAASB Alerta sobre Prácticas de auditoría, *Cuestiones Prácticas de auditoría emergentes referentes al empleo de confirmaciones externas en una auditoría de estados financieros*, emitida en noviembre de 2009.

generalmente no proporcionan evidencia de auditoría adecuada con respecto a las afirmaciones sobre la valoración aunque pueden ayudar a identificar cualquier acuerdo colateral.

- Revisar las conciliaciones de las declaraciones o alimentación de datos de los custodios con los propios registros de la entidad. Esto puede implicar evaluar los controles de los sistemas de TI en torno a y dentro de los procesos de conciliación automatizados, así como evaluar si las partidas en conciliación se entienden y resuelven de manera adecuada.
- Revisar los asientos de diario y los controles sobre el registro de dichos asientos. Esto puede ayudar, por ejemplo a:
 - Determinar si los asientos fueron registrados por personal distinto al autorizado para hacerlo.
 - Identificar asientos de diario, inusuales o inadecuados al cierre del periodo, lo cual puede ser relevante para el riesgo de fraude.
- Leer los contratos individuales y revisar la documentación soporte de las transacciones con instrumentos financieros de la entidad, incluyendo los registros contables, y de este modo verificar la existencia, y los derechos y obligaciones. Por ejemplo, un auditor puede leer un contrato individual relacionado con instrumentos financieros y revisar la documentación soporte, incluyendo los asientos contables registrados cuando se registró inicialmente el contrato, y posteriormente puede revisar los asientos contables registrados para fines de valoración. Esto permite al auditor evaluar si se identificaron y reflejaron completamente las complejidades inherentes a la transacción en la cuentas. Los acuerdos legales y sus correspondientes riesgos deben ser considerados por el personal que cuente con la experiencia adecuada para asegurar que existan esos derechos.
- Probar controles, por ejemplo, al volver a ejecutarlos.
- Revisar los sistemas de gestión de reclamaciones de la entidad. Las transacciones no registradas pueden resultar en que la entidad no efectúe un pago a una contraparte, la cual puede detectarse mediante una revisión de las reclamaciones recibidas.
- Revisar los acuerdos directores de liquidación para identificar instrumentos no registrados.

105. Estos procedimientos tienen especial relevancia para algunos instrumentos financieros, tales como derivados o garantías. Esto se debe a que tal vez las entidades no tengan una gran inversión inicial, lo que significa que puede resultar difícil identificar su existencia. Por ejemplo, los derivados implícitos a menudo se incluyen en los contratos para instrumentos no financieros, los cuales pueden no incluirse en los procedimientos de confirmación.

Valoración de los instrumentos financieros

Requerimientos de información financiera

106. Los marcos de información financiera habitualmente utilizan jerarquías del valor razonable; por ejemplo, las utilizadas en las NIIF y los Principios Contables Generalmente Aceptados en EEUU (U.S GAAP.) Esto normalmente significa que el volumen y detalle de las revelaciones requeridas aumenta conforme lo hace la incertidumbre en la medición. La distinción entre niveles en la jerarquía puede requerir la aplicación del juicio profesional.
107. Puede resultarle útil al auditor obtener un conocimiento de la cómo los instrumentos financieros se relacionan con la jerarquía del valor razonable. Por lo general, el riesgo de incorrección material, y el nivel de los procedimientos de auditoría a aplicar aumenta conforme lo hace el grado de incertidumbre en la medición. El uso de datos de nivel 3, y algunos de nivel 2 en la jerarquía del valor razonable, puede resultar una guía útil para el grado de incertidumbre en la medición. Los datos de nivel 2 varían de aquellos datos que pueden obtenerse fácilmente con los que están más cerca de los datos de nivel 3. El auditor evalúa la evidencia disponible y conoce tanto la jerarquía del valor razonable como el riesgo de sesgo por parte de la administración en su clasificación de los instrumentos financieros en la jerarquía del valor razonable.
108. De conformidad con la NIA 540²⁶, el auditor considera las políticas de valoración de la entidad y la metodología para los datos e hipótesis utilizados en la metodología de valoración. En muchos casos, el marco de información financiera aplicable no recomienda una metodología de valoración. En esos casos, las cuestiones que pueden ser relevantes para el conocimiento del auditor sobre la forma en que la entidad valora los instrumentos financieros incluyen, por ejemplo:
- si la entidad cuenta con una política formal de valoración y, de ser así, si la técnica de valoración utilizada para un instrumento financiero está adecuadamente documentada de conformidad con dicha política;
 - qué modelos pueden dar lugar a un mayor riesgo de incorrección material;
 - la forma en que la entidad consideró la complejidad de la valoración del instrumento financiero cuando seleccionó una técnica de valoración en particular;
 - si existe un mayor riesgo de incorrección material porque la entidad ha diseñado de manera interna un modelo que se utiliza para valorar los instrumentos financieros o si se aleja de una técnica de valoración comúnmente utilizada para

²⁶ NIA 540, apartado 8(c)

valorar un instrumento financiero en particular;

- si la entidad utilizó una fuente externa proveedora de precios;
- si los involucrados en el desarrollo y aplicación de la técnica de valoración cuentan con las cualificaciones y especialización adecuadas para hacerlo, incluyendo si se utilizó un experto de la dirección; y
- si hay indicios de sesgo por parte de la dirección al seleccionar la técnica de valoración a utilizar.

Valoración del riesgo de incorrección material relacionado con la valoración

109. Cuando se evalúa si las técnicas de valoración utilizadas por una entidad son adecuadas a las circunstancias, y si existen controles sobre las técnicas de valoración, los factores a considerar por el auditor pueden incluir:

- Si las técnicas de valoración son normalmente utilizadas por otros participantes del mercado y se ha demostrado que proporcionan una estimación fiable de los precios obtenidos de las transacciones del mercado;
- Si las técnicas de valoración operan según lo previsto y no hay fallos en su diseño, especialmente bajo condiciones extremas, y si han sido validadas objetivamente. Los indicadores de fallos incluyen movimientos incongruentes en relación con unas referencias;
- Si las técnicas de valoración toman en cuenta los riesgos inherentes a los instrumentos financieros valorados, incluyendo la solvencia de la contraparte y el riesgo de crédito propio en el caso de técnicas de valoración utilizadas para medir los pasivos financieros;
- Cómo se ajustan las técnicas de valoración en función del mercado, incluyendo la sensibilidad de las técnicas de valoración a cambios en las variables;
- Si las variables del mercado y las hipótesis se utilizan en forma congruente y si las nuevas condiciones justifican un cambio en las técnicas de valoración, en las variables del mercado o en las hipótesis utilizadas;
- Si los análisis de sensibilidad indican que las valoraciones cambiarían significativamente tan solo con realizar cambios pequeños o moderados en las hipótesis;
- La estructura organizacional, como por ejemplo el que exista un departamento propio responsable de desarrollar modelos para valorar ciertos instrumentos, especialmente cuando se trata de datos de nivel 3. Por ejemplo, una función de desarrollo de modelos que esté involucrada en establecer precios es menos objetiva que una que está funcional y organizativamente separada de las funciones de atención a clientes; y
- La competencia y objetividad de los responsables del desarrollo y aplicación de las técnicas de valoración, incluyendo la experiencia de la entidad en relación con modelos específicos que pudieran ser de reciente creación.
- El auditor (o el experto del auditor) puede también desarrollar una o más técnicas de valoración de manera independiente para comparar sus resultados con aquellos obtenidos al aplicar las técnicas de valoración de la dirección.

Riesgos significativos

110. El proceso de valoración de riesgos del auditor puede llevarlo a identificar uno o más riesgos significativos en relación con la valoración de instrumentos financieros, cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Alta incertidumbre en la medición en relación con la valoración de instrumentos financieros (por ejemplo, aquellos instrumentos con datos no observables)²⁷.
- Falta de evidencia suficiente que sustente la valoración por parte de la dirección de sus instrumentos financieros;
- Falta de conocimiento por parte de la dirección de sus instrumentos financieros o de la especialización necesaria para valorar dichos instrumentos de manera adecuada, incluyendo la capacidad para determinar si es necesario realizar ajustes a la valoración.
- Falta de conocimiento por parte de la dirección de los requerimientos complejos del marco de información financiera aplicable en relación con la medición y revelación de información sobre instrumentos financieros, y la imposibilidad por parte de la dirección de hacer los juicios requeridos para aplicar adecuadamente esos requerimientos.
- La importancia de los ajustes de valoración realizados a los resultados de la técnica de valoración cuando el marco de información aplicable requiera o permita dichos ajustes.

111. Para las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos, además de otros procedimientos sustantivos que se lleven a cabo para cumplir con los requerimientos de la NIA 330, la NIA 540²⁸ requiere que el auditor evalúe lo siguiente:

²⁷ Cuando el auditor determina que la alta incertidumbre en la estimación en relación con la valoración de instrumentos financieros complejos da lugar a un riesgo significativo, la NIA 540 requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos y evalúe la adecuación de la información revelada sobre su incertidumbre en la estimación. Véase la NIA 540, apartados 11, 15 y 20.

²⁸ NIA 540, apartados 15(a)-(b)

- (a) el modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o bien cómo la dirección ha tratado la incertidumbre en la medición al realizar las estimaciones contables;
- (b) si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección son razonables y,
- (c) cuando sea relevante para la razonabilidad de las hipótesis significativas utilizadas por la dirección, o para la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la entidad de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.

112. A medida que los mercados se vuelven inactivos, los cambios en las circunstancias pueden dar lugar a un cambio en la valoración, de una valoración por precios de mercado a una valoración por modelo, o puede resultar en un cambio de un modelo en particular a otro. Reaccionar ante los cambios en las condiciones del mercado puede resultar difícil si la dirección no cuenta con políticas previamente. Es posible que la dirección tampoco cuente con la especialización necesaria para diseñar un modelo de forma urgente, o para seleccionar la técnica de valoración que pudiera ser adecuada a las circunstancias. Aun cuando se han utilizado técnicas de valoración de manera uniforme, es necesario que la dirección examine la adecuación continua de las técnicas de valoración y de las hipótesis utilizadas para determinar la valoración de instrumentos financieros. Además, existe la posibilidad de que se hayan seleccionado técnicas de valoración en un momento en el que había información razonable del mercado disponible, pero quizás no proporcionen valoraciones razonables en épocas imprevistas de estrés.

113. El grado de exposición a al sesgo por parte de la administración, ya sea en forma intencional o no intencional, se incrementa con la subjetividad de la valoración y el grado de incertidumbre en la medición. Por ejemplo, la entidad puede tender a ignorar los datos o hipótesis observables del mercado y en su lugar utilizar su propio modelo diseñado internamente si este modelo produce resultados más favorables. Incluso, sin que exista una intención fraudulenta, la tentación natural puede ser emitir juicios parciales hacia el extremo más favorable de lo que pudiera ser un amplio espectro, en lugar de emitirlos a favor del punto en el espectro que pudiera considerarse como el más coherente con el marco de información financiera aplicable. Cambiar la técnica de valoración de un periodo a otro sin que exista una razón clara y adecuada para hacerlo también puede ser un indicio de sesgo por parte de la dirección. Aunque cierto tipo de sesgo por parte de la dirección es inherente a las decisiones subjetivas relacionadas con la valoración de instrumentos financieros, cuando sí existe la intención de engañar, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta.

Diseñar un enfoque de auditoría

114. Al realizar pruebas sobre como la entidad valora los instrumentos financieros y en respuesta a los riesgos de incorrección material evaluados de conformidad con la NIA 540²⁹, el auditor lleva a cabo uno o más de los siguientes procedimientos, tomando en cuenta la naturaleza de las estimaciones contables:

- (a) Probar el modo en que la dirección realizó las estimaciones contables y la información sobre la cual se basa (incluyendo las técnicas de valoración utilizadas por la entidad en sus valoraciones).
- (b) Probar la eficacia operativa de los controles sobre la forma como la dirección realizó las estimaciones contables, junto con los procedimientos sustantivos adecuados.
- (c) Elaborar una estimación puntual o rangos para evaluar la estimación puntual de la dirección.
- (d) Determinar si los hechos acaecidos a la fecha del informe del auditor proporcionan evidencia de auditoría respecto de las estimaciones contables.

Para muchos auditores, una combinación de pruebas sobre el modo en que la dirección valoró los instrumentos financieros, y la información sobre la cual se basa, y realizar pruebas a la eficacia operativa de los controles, será un enfoque de auditoría eficaz y eficiente. Aunque los hechos posteriores pudieran proporcionar cierta evidencia acerca de la valoración de los instrumentos financieros, se deben tomar en cuenta otros factores para tratar cualquier cambio en las condiciones del mercado posterior a la fecha del balance³⁰. Si el auditor no puede realizar pruebas sobre la forma como la entidad realizó la estimación, entonces el auditor puede optar por elaborar una estimación puntual o establecer un rango.

115. Como se describe en la Sección I, para estimar el valor razonable de los instrumentos financieros, la entidad podrá:

- utilizar información de fuentes externas de precios;
- recabar información para elaborar su propia estimación utilizando diversas técnicas, incluyendo modelos; y
- contratar a un experto para elaborar una estimación.

La entidad puede utilizar una combinación de estos enfoques. Por ejemplo, la entidad puede tener sus propios procesos para fijar precios pero utilizar fuentes externas de precios para corroborar sus propios valores.

²⁹ NIA 540, apartados 12-14

³⁰ Los apartados A63-A66 de la NIA 540 proporcionan ejemplos de algunos factores que pueden ser relevantes.

Consideraciones de auditoría cuando la entidad utiliza fuentes externas de precios

116. La dirección puede utilizar fuentes externas de precios, tales como servicios de información de precios o corredores para valorar sus instrumentos financieros. Entender cómo la entidad utiliza la información y cómo opera el servicio de información de precios, ayuda al auditor a determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios.
117. Las siguientes cuestiones pueden ser relevantes cuando la entidad utiliza una fuente externa de precios:
- *El tipo de la fuente externa proveedora de precios* – Algunas fuentes externas de precios proporcionan más información acerca de sus procesos. Por ejemplo, un servicio de información de precios generalmente proporciona información acerca de su metodología, hipótesis y datos para valorar los instrumentos financieros para cada clase de activo. Por contra, los corredores por lo general no proporcionan ninguna información o bien proporcionan poca información acerca de los datos e hipótesis utilizados para elaborar la cotización.
 - *La naturaleza de los datos utilizados y complejidad de la técnica de valoración* — La fiabilidad de los precios de fuentes externas de precios varía dependiendo de la posibilidad de observar los datos (y, por consiguiente, del nivel de los datos en la jerarquía del valor razonable), y la complejidad de la metodología para valorar un título específico o una clase de activos. Por ejemplo, la fiabilidad del precio de una inversión en acciones negociadas activamente en un mercado líquido es mayor que la de un bono corporativo negociado en un mercado líquido que no haya sido negociado a la fecha de la medición, lo cual, a su vez, es más fiable que la de un título respaldado por activos que haya sido valorado utilizando un modelo de flujos de efectivo descontados.
 - *La reputación y experiencia de la fuente externa proveedora de precios* — Por ejemplo, una fuente proveedora de precios puede tener experiencia en un determinado tipo de instrumento financiero, y ser reconocida como tal, pero puede no tener experiencia en otros tipos de instrumentos financieros. La experiencia previa del auditor con la fuente externa de precios también puede ser relevante en este respecto.
 - *La objetividad de la fuente externa proveedora de precios* — Por ejemplo, si el precio obtenido por parte de la dirección proviene de una contraparte, como el corredor que vendió el instrumento financiero a la entidad, o una entidad con una relación estrecha con la entidad auditada, el precio puede no ser fiable.
 - *Los controles de la entidad sobre el uso de fuentes externas de precios* — El grado al cual la dirección tiene controles establecidos para evaluar la fiabilidad de la información de fuentes externas de precios, afecta la fiabilidad de la medición del valor razonable. Por ejemplo, la dirección puede tener controles establecidos para:
 - Revisar y aprobar el uso de fuentes externas de precios, incluyendo consideraciones sobre la reputación, experiencia y objetividad de la fuente externa de precios.
 - Determinar la integridad, importancia y exactitud de los precios y de la información relacionada con estos.
 - *Controles de las fuentes externas de precios* – Controles y procesos sobre las valoraciones para las clases de activos que son de interés para el auditor. Por ejemplo, una fuente de precios externa puede tener controles sólidos sobre la forma en la que se determinan los precios, incluyendo el uso de un proceso formal para clientes, tanto compradores como vendedores, para que cuestionen los precios recibidos del servicio de información de precios, cuando están sustentados con evidencia adecuada, lo cual permite que la fuente de precios externa corrija constantemente los precios para reflejar más ampliamente la información que se encuentra disponible para los participantes en el mercado.
118. Los posibles enfoques para recabar evidencia respecto de las fuentes externas de precios pueden incluir los siguientes:
- Para datos de nivel 1, comparar la información de fuentes externas de precios con los precios observables del mercado.
 - Revisar las revelaciones proporcionadas por las fuentes externas de precios sobre sus controles y procesos, técnicas de valoración, datos e hipótesis.
 - Probar los controles establecidos por la entidad para evaluar la fiabilidad de la información proporcionada por las fuentes externas de precios.
 - Realizar procedimientos en la fuente de precios externa para conocer y probar los controles y procesos, las técnicas de valoración, los datos e hipótesis utilizados para las clases de activos o para instrumentos financieros específicos.
 - Evaluar si los precios obtenidos de las fuentes de precios externas son razonables en relación con los precios de otras fuentes de precios externas, la estimación de la entidad o la estimación del propio auditor.
 - Evaluar la razonabilidad de las técnicas de valoración, hipótesis y datos.
 - Elaborar una estimación puntual o establecer un rango para algunos de los instrumentos financieros valorados por la fuente de precios externa y evaluar si los resultados se encuentran dentro de un rango razonable.
 - Obtener un informe de auditoría de la organización servicios que cubra los controles sobre la validación de los precios³¹.

³¹ Algunos servicios de información de precios pueden proporcionar informes para los usuarios de sus datos para explicar sus controles sobre los datos de precios, esto es, un informe preparado de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402, *Informes de aseguramiento de controles en una*

119. Obtener precios de múltiples fuentes externas de precios también puede proporcionar información útil acerca de la incertidumbre en la medición. Un amplio rango de precios puede indicar una mayor incertidumbre en la medición y puede sugerir que el instrumento financiero es sensible a pequeños cambios en los datos e hipótesis. Un rango estrecho puede indicar una menor incertidumbre en la medición, y puede sugerir una menor sensibilidad a los cambios en los datos e hipótesis. Aunque obtener precios de múltiples fuentes puede ser útil, cuando se consideran instrumentos financieros que tienen datos clasificados en el nivel 2 o 3 de la jerarquía del valor razonable, resulta poco probable que la obtención de precios de múltiples fuentes proporcione evidencia de auditoría que sea suficiente por sí misma. Esto se debe a:
- (a) lo que parecieran ser múltiples fuentes de información de precios pudieran estar utilizando la misma fuente de precios subyacente; y
 - (b) puede ser necesario conocer los datos utilizados por la fuente de precios externa al determinar el precio con el fin de clasificar el instrumento financiero en la jerarquía del valor razonable.
120. En algunas situaciones, es posible que el auditor no pueda obtener un conocimiento del proceso utilizado para generar el precio, incluyendo algún control sobre el proceso de fiabilidad de un precio, o es posible que no tenga acceso al modelo, incluyendo las hipótesis y otros datos utilizados. En esos casos, el auditor puede optar por elaborar una estimación puntual o establecer un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección de la entidad en respuesta al riesgo valorado.

Consideraciones de auditoría cuando la entidad estima el valor razonable usando un modelo

121. El párrafo 13(b) de la NIA 540 requiere que el auditor, en caso de realizar pruebas sobre el proceso de la entidad para realizar la estimación contable, evalúe si el método de medición utilizado es adecuado en las circunstancias y si las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables a la luz de los objetivos de medición del marco de información financiera aplicable.
122. Tanto si la entidad ha utilizado una fuente de precios externa, como si está llevando a cabo su propia valoración, los modelos generalmente se utilizan para valorar instrumentos financieros, especialmente cuando se utilizan datos de nivel 2 y 3 de la jerarquía del valor razonable. Para determinar la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría sobre los modelos, el auditor puede considerar la metodología, las hipótesis y los datos utilizados en el modelo. Cuando se consideran instrumentos financieros más complejos, tales como aquellos que utilizan datos de nivel 3, probar los tres puede constituir una fuente útil de evidencia de auditoría. Sin embargo, cuando el modelo es sencillo y generalmente aceptado, como por el ejemplo el cálculo del precio de algunos bonos, la evidencia de auditoría obtenida al centrarse en las hipótesis y los datos utilizados en el modelo puede resultar ser una fuente más útil de evidencia.
123. Probar un modelo puede lograrse mediante dos enfoques principales:
- (a) El auditor puede probar el modelo de la entidad, al considerar la adecuación del modelo utilizado por la dirección, la razonabilidad de las hipótesis y los datos utilizados, así como la precisión matemática; o
 - (b) El auditor puede elaborar su propia estimación, y después compararla con la de la entidad.
124. Cuando la valoración de los instrumentos financieros se basa en datos no observables (es decir, datos de nivel 3), los aspectos que debe considerar el auditor incluyen, por ejemplo, cómo la dirección sustenta lo siguiente:
- La identificación y características de los participantes del mercado aplicables a los instrumentos financieros.
 - Cómo se determinan los datos no observables al momento del reconocimiento inicial.
 - Las modificaciones que haya hecho a sus propias hipótesis para reflejar su opinión respecto de las hipótesis que los participantes del mercado utilizarían.
 - Si ha incorporado la mejor información disponible en las circunstancias.
 - Cuando sea aplicable, la forma como sus hipótesis toman en consideración las transacciones comparables.
 - El análisis de sensibilidad de los modelos cuando se utilizan datos no observables y si los ajustes se hicieron para tratar la incertidumbre en la medición.
125. Adicionalmente, el conocimiento que tiene el auditor de la industria, de las tendencias del mercado, de las valoraciones de otras entidades (teniendo en cuenta la confidencialidad) y otros indicadores de precios pertinentes, proporciona información para las pruebas del auditor sobre las valoraciones y la consideración sobre si las estas parecen ser razonables en su conjunto. Si constantemente las valoraciones parecen ser muy agresivas o conservadoras puede ser un indicio de posible sesgo de la dirección.
126. Cuando falta evidencia externa observable, es especialmente importante que se encomiende a los responsables del gobierno de la entidad que conozcan la subjetividad de las valoraciones de la dirección y la evidencia obtenida para sustentarlas. En esos

casos, puede ser necesario que el auditor evalúe si se ha revisado y considerado cabalmente las cuestiones, incluyendo cualquier documentación, en todos los niveles adecuados de la dirección de la entidad, incluyendo con los responsables del gobierno de la entidad.

127. Cuando el mercado se vuelve inactivo o alterado, o los datos son no observables, las valoraciones de la dirección pueden estar basadas más en juicios que en datos verificables y en consecuencia, pueden ser menos fiables. En esas circunstancias, el auditor puede probar el modelo mediante una combinación de probar los controles que opera la entidad, evaluar el diseño y operativa de los modelos, probar las hipótesis y los datos utilizados en el modelo, y comparar sus resultados contra una estimación puntual o rango elaborada por el auditor u otras técnicas de valoración de terceros³².
128. Es probable que al probar los datos utilizados en la metodología de valoración de una entidad³³ por ejemplo, cuando esos datos se clasifican en la jerarquía del valor razonable, el auditor también esté obteniendo evidencia que sustente la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, los procedimientos sustantivos del auditor para evaluar si los datos utilizados en la técnica de valoración de una entidad (es decir, datos de nivel 1, nivel 2 y nivel 3) son adecuados, así como las pruebas del análisis de sensibilidad de una entidad, serán pertinentes para la evaluación, por parte del auditor, de si las revelaciones logran una presentación fiel.

Evaluar si las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables

129. Una hipótesis utilizada en un modelo podrá considerarse significativo si una variación razonable en la hipótesis afecta sustancialmente la medición del instrumento financiero³⁴. Es posible que la dirección haya considerado hipótesis o resultados alternativos al realizar un análisis de sensibilidad. El grado de subjetividad en relación con las hipótesis influye en el grado de incertidumbre en la medición y puede llevar a que el auditor concluya que existe un riesgo significativo, por ejemplo en el caso de datos de nivel 3.
130. Los procedimientos de auditoría para realizar pruebas sobre las hipótesis utilizadas por la dirección, incluyendo las utilizadas como datos para los modelos, pueden incluir evaluar:
- Si y, de ser así, cómo ha incorporado la entidad los datos del mercado en la elaboración de las hipótesis, ya que por lo general es preferible buscar maximizar el uso de datos observables pertinentes y minimizar el uso de datos no observables;
 - Si las hipótesis son congruentes con las condiciones de mercado observables, y las características de los activos financieros o pasivos financieros;
 - Si las fuentes de las hipótesis de los participantes del mercado son relevantes y fiables, y cómo la dirección ha seleccionado las hipótesis que se utilizarán cuando existan diversas hipótesis en el mercado; y
 - Si los análisis de sensibilidad indican que las valoraciones podrían cambiar significativamente tan solo con realizar cambios pequeños o moderados en las hipótesis.

Ver párrafos A77 a A83 de la NIA 540 para consideraciones adicionales relacionadas con la evaluación de las hipótesis utilizadas por la entidad.

131. La consideración por parte del auditor de los juicios sobre el futuro se basa en la información disponible al momento en que se realizan los juicios. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.
132. En algunos casos, el tipo de descuento en el cálculo del valor actual puede ajustarse para considerar la incertidumbre en la valoración, en lugar de ajustar cada hipótesis. En esos casos, los procedimientos del auditor pueden centrarse en el tipo de descuento, analizando una operación observable de un título semejante para comparar los tipos de descuento utilizados o desarrollando un modelo independiente para calcular el tipo de descuento y compararlo con el utilizado por la dirección.

Consideraciones de auditoría cuando un experto de la dirección es utilizado por la entidad

133. Como se mencionó en la Sección I, la dirección puede contratar a un experto en valoraciones para valorar todos o algunos de sus valores. Dichos expertos pueden ser corredores, bancos de inversión, servicios de información de precios que también proporcionan servicios de expertos en valoraciones, u otras firmas de valoración especializadas.
134. El párrafo 8 de la NIA 500 contiene requerimientos para el auditor cuando evalúa evidencia de un experto contratado por la dirección. El alcance de los procedimientos del auditor en relación con el experto de la dirección y con su trabajo depende de la importancia del trabajo del experto para los fines del auditor. Evaluar la adecuación del trabajo del experto de la dirección

³² La NIA 540, apartado 13(d) describe los requerimientos cuando el auditor desarrolla un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección. Las técnicas de valoración desarrolladas por terceros y su uso por parte del auditor puede, en algunas circunstancias, considerarse como el trabajo de un experto del auditor y estar sujeto a los requerimientos de la NIA 620.

³³ Véase, por ejemplo, el apartado 15 de la NIA 540 para los requerimientos relativos a la valoración del auditor de las hipótesis de la dirección referentes a los riesgos significativos.

³⁴ Véase la NIA 540, apartado A107.

ayuda al auditor a evaluar si los precios o valoraciones suministrados por el experto de la dirección proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sustente las valoraciones. Ejemplos de los procedimientos que el auditor puede realizar incluyen:

- Evaluar la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección; por ejemplo: su relación con la entidad; su reputación y posición en el mercado; su experiencia con los tipos de instrumentos específicos; y su conocimiento del de información financiera aplicable a las valoraciones;
- Obtener un conocimiento del trabajo del experto de la dirección; por ejemplo, al evaluar la adecuación de la(s) técnica(s) de valoración utilizada(s) y las variables clave del mercado y de las hipótesis utilizadas en la(s) técnica(s) de valoración;
- Evaluar la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría. En este punto, la atención se centra en la adecuación del trabajo del experto sobre los instrumentos financieros individuales. Para una muestra de los instrumentos relevantes, puede ser conveniente elaborar una estimación de manera independiente (ver párrafos 136 a 137 sobre la elaboración de una estimación puntual o rango), utilizando diferentes datos e hipótesis, y posteriormente comparar esa estimación con la del experto de la dirección; y
- Otros procedimientos pueden incluir:
 - Crear diferentes hipótesis para generar otras que se utilicen en otro modelo, y entonces considerar la razonabilidad de esas hipótesis derivadas.
 - Comparar las estimaciones puntuales de la dirección con las del auditor para determinar si las estimaciones de la dirección son constantemente más altas o más bajas.

135. Un experto de la dirección podrá hacer o identificar las hipótesis para ayudar a la entidad en la valoración de sus instrumentos financieros. Dichas hipótesis, cuando son usadas por la dirección, se convierten en las hipótesis de la dirección que el auditor debe considerar de la misma manera que considera otras hipótesis de la dirección.

Elaborar una estimación puntual o rango

136. Un auditor podrá usar una técnica de valoración y ajustar los datos e hipótesis utilizados en dicha técnica para elaborar un rango que utilizará en la evaluación de la razonabilidad de las valoraciones de la dirección. Los párrafos 106 a 135 de esta NIPA pueden ayudar al auditor a elaborar una estimación puntual o establecer un rango. De conformidad con la NIA 540³⁵, si el auditor utiliza hipótesis o metodologías que difieren de los de la dirección, el auditor debe obtener un conocimiento suficiente de las hipótesis y metodologías de la dirección para probar que el rango del auditor tiene en cuenta las variables relevantes y para evaluar cualquier diferencia significativa respecto a la valoración de la dirección. Al auditor le podrá resultar útil utilizar el trabajo de un experto del auditor para evaluar la razonabilidad de la valoración de la dirección.

137. En algunos casos, el auditor puede concluir que no puede obtenerse evidencia suficiente de los intentos del auditor por obtener un conocimiento de las hipótesis o de la metodología utilizada por la dirección; por ejemplo, cuando una fuente de precios externa utiliza modelos y software desarrollados internamente y no permite el acceso a información relevante. En dichos casos, el auditor podrá no obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la valoración, si el auditor no puede realizar otros procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material, como elaborar una estimación puntual o establecer un rango para evaluar la estimación puntual de la entidad³⁶. La NIA 705 (Revisada)³⁷ describe las implicaciones de la imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros

138. Las responsabilidades de la dirección incluyen la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable³⁸. Los marcos de información financiera con frecuencia requieren que se hagan revelaciones en los estados financieros que permitan al usuario de estos hacer evaluaciones significativas de los efectos de las actividades con instrumentos financieros de la entidad. La importancia de la información a revelar sobre la base de medición aumenta conforme lo hace la incertidumbre en la medición de los instrumentos financieros y también se ve afectada por el nivel de la jerarquía del valor razonable.

139. Al manifestar que los estados financieros son acordes al marco de información financiera aplicable, la dirección, implícita o explícitamente, hace afirmaciones respecto de la presentación y revelación de algunos de los elementos de los estados financieros y la información a revelar relacionada. Las afirmaciones respecto de la presentación e información a revelar incluyen:

³⁵ NIA 540, apartado 13(c)

³⁶ NIA 540, apartado 13(d)

³⁷ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

³⁸ Véanse los apartados 4 y A2 de la NIA 200.

- (a) Ocurrencia y derechos y obligaciones: hechos, transacciones y otras cuestiones que ocurrieron y pertenecen a la entidad.
- (b) Integridad: toda la información que debía revelarse en los estados financieros se incluyó.
- (c) Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y se describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa claramente.
- (d) Exactitud y valoración: la información financiera y de otro tipo se muestra fielmente y por las cantidades adecuadas.

Los procedimientos del auditor en torno a las revelaciones de auditoría han sido diseñados tomando en consideración estas afirmaciones.

Procedimientos relacionados con la presentación e información a revelar de los instrumentos financieros

140. En relación con la presentación e información a revelar de los instrumentos financieros, las áreas de particular importancia incluyen:

- Los marcos de información financiera generalmente requieren que se incluya información a revelar adicional sobre las estimaciones, así como sobre los riesgos e incertidumbre relacionados, que complementen y expliquen los activos, pasivos, ingresos y gastos. El enfoque del auditor debe centrarse en la información a revelar relacionada con los riesgos y el análisis de sensibilidad. La información obtenida durante los procedimientos de valoración de riesgos del auditor y las pruebas de las actividades de control pueden proporcionar evidencia para que el auditor concluya si las revelaciones en los estados financieros cumplen con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo acerca de:
 - los objetivos y estrategias de la entidad para utilizar instrumentos financieros, incluyendo las políticas contables establecidas de la entidad;
 - el marco de control de la entidad para gestionar sus riesgos relacionados con los instrumentos financieros; y
 - los riesgos e incertidumbre relacionados con los instrumentos financieros.
- La información puede provenir de sistemas ajenos a los sistemas tradicionales de información financiera, como los sistemas de riesgos. Algunos ejemplos de procedimientos que el auditor puede optar por llevar a cabo en respuesta a los riesgos valorados con respecto a la información a revelar incluyen probar:
 - el proceso utilizado para generar la información a revelar; y
 - la eficacia operativa de los controles sobre la información utilizada en la preparación de la información a revelar.
- En relación con los instrumentos financieros que conllevan riesgos significativos³⁹, aun cuando la información a revelar cumpla con el marco de información financiera aplicable, el auditor puede concluir que la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación no es adecuada a la luz de las circunstancias y hechos involucrados y, en consecuencia, los estados financieros no logran la presentación fiel. La NIA 705 (Revisada) proporciona orientación sobre las implicaciones en la opinión del auditor, cuando este cree que las revelaciones de la dirección en los estados financieros son inadecuadas o inducen a error.
- Los auditores también pueden considerar si las revelaciones de información son completas y entendibles; por ejemplo, toda la información relevante puede incluirse en los estados financieros (o en los informes que los acompañan) pero la redacción resultar insuficiente en su conjunto para permitir que los usuarios de los estados financieros obtengan un conocimiento de la posición, o puede no incluirse revelaciones de información cualitativas suficientes para dar un contexto a los importes registrados en los estados financieros. Por ejemplo, incluso cuando una entidad haya incluido revelaciones de información sobre los análisis de sensibilidad, es posible que estas no describan por completo los riesgos e incertidumbre que pudieran surgir debido a cambios en la valoración, posibles efectos en los convenios de deuda, requerimientos de garantías y liquidez de la entidad. La NIA 260 (Revisada)⁴⁰ contiene requerimientos y orientaciones acerca de las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad, así como las opiniones del auditor sobre los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluyendo políticas contables, estimaciones contables e información a revelar en los estados financieros.

141. Considerar la adecuación de la presentación, por ejemplo sobre la clasificación a corto y largo plazo, en las pruebas sustantivas de los instrumentos financieros es relevante para la evaluación del auditor sobre la presentación y revelación de información.

³⁹ La NIA 540, apartado 20, requiere que el auditor realice procedimientos posteriores sobre las revelaciones relacionadas a las estimaciones contables que pueden dar origen a riesgos significativos para evaluar la suficiencia de las revelaciones sobre la incertidumbre en la estimación, en el contexto del marco conceptual de información financiera aplicable.

⁴⁰ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

Otras consideraciones de auditoría relevantes

Manifestaciones escritas

142. La NIA 540 requiere que el auditor obtenga manifestaciones escritas de la entidad, y cuando sea adecuado, de los responsables del gobierno de la entidad si consideran que las hipótesis significativas utilizadas al hacer las estimaciones contables son razonables⁴¹. La NIA 580⁴² requiere que si, además de dichas manifestaciones sobre la estimación de la incertidumbre requerida en los estados financieros en el contexto del marco de información financiera aplicable, el auditor determina que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para sustentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para una o más afirmaciones específicas en los estados financieros, el auditor las solicitará. Dependiendo del volumen y grado de complejidad de las actividades con instrumentos financieros, las manifestaciones escritas que sustentan otra evidencia obtenida sobre los instrumentos financieros también pueden incluir:

- los objetivos de la entidad con respecto a los instrumentos financieros; por ejemplo, si se utilizan con fines de cobertura, gestión de activos/pasivos o de inversión;
- manifestaciones sobre la adecuación de la presentación de los estados financieros; por ejemplo el registro de las transacciones con instrumentos financieros como operaciones de financiación o venta;
- manifestaciones sobre las revelaciones de información en los estados financieros con respecto a los instrumentos financieros; por ejemplo que:
 - los registros reflejan todas las transacciones con instrumentos financieros; y
 - todos los instrumentos derivados implícitos han sido identificados;
- si todas las transacciones se realizaron bajo condiciones de independencia mutua y a su valor de mercado;
- los términos de las transacciones;
- la adecuación de las valoraciones de los instrumentos financieros;
- si existen acuerdos colaterales relacionados con cualquier instrumento financiero;
- si la entidad ha celebrado algún contrato de opción por escrito;
- la intención y capacidad de la dirección para llevar a cabo ciertas acciones⁴³ y
- si los hechos posteriores al cierre requieren de ajustes a las valoraciones y revelaciones de información incluidas en los estados financieros.

Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y otros

143. Debido a la incertidumbre en la valoración de instrumentos financieros, es probable que los efectos potenciales sobre los estados financieros de cualquier riesgo significativo sean del interés de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor debe comunicar la naturaleza y consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en las mediciones del valor razonable, el grado de subjetividad involucrado en el desarrollo de las hipótesis, y la materialidad relativa de las partidas que se valoran a su valor razonable para los estados financieros tomados en su conjunto. Además, la necesidad de contar con controles adecuados sobre los compromisos para celebrar contratos de instrumentos financieros y sobre los procesos de medición posterior, son asuntos que hacen necesaria la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

144. La NIA 260 (Revisada) aborda la responsabilidad del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Con respecto a los instrumentos financieros, los asuntos que deben comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir:

- una falta de conocimiento por parte de la dirección de la naturaleza o el alcance de sus transacciones con instrumentos financieros o de los riesgos relacionados con dichas actividades;
- deficiencias significativas en el diseño u operación de los sistemas de control interno o en la gestión de riesgos relacionados con las actividades con instrumentos financieros de la entidad que el auditor haya identificado durante la auditoría⁴⁴;

⁴¹ NIA 540, apartado 22. El apartado 4 de la NIA 580, *Manifestaciones escritas*, establece que las manifestaciones escritas de la dirección no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre algunas cuestiones tratadas. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, puede constituir una limitación al alcance de la auditoría, lo cual puede tener implicaciones en el informe del auditor (véase la NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*).

⁴² NIA 580, apartado 13

⁴³ El apartado A80 de la NIA 540 proporciona ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en las circunstancias.

⁴⁴ La NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, establece requerimientos y proporciona orientación sobre la comunicación de las deficiencias en el control interno a la dirección, y la comunicación de las deficiencias significativas en el control interno a las personas responsables del gobierno de la entidad. La NIA 265 establece que las deficiencias en el control interno pueden ser identificadas

- dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección; por ejemplo, cuando la entidad no ha podido entender ni la metodología utilizada para la valoración, ni las hipótesis y los datos utilizados por los expertos de la dirección, y el experto de la dirección no pone a disposición del auditor dicha información;
- diferencias significativas entre los juicios del auditor y de la dirección o del experto de la dirección en relación con las valoraciones;
- los efectos potenciales sobre los estados financieros de la entidad como resultado de riesgos de incorrección material a los que está expuesta la entidad que deban ser revelados en los estados financieros, incluyendo la incertidumbre en la medición relacionada con los instrumentos financieros;
- el punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de políticas contables y presentación de las transacciones con instrumentos financieros en los estados financieros;
- el punto de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad y la presentación de los instrumentos financieros en la información financiera; o
- la falta de políticas integrales y claramente establecidas para la compra, venta y tenencia de instrumentos financieros, incluyendo los controles operativos, los procedimientos para designar a los instrumentos financieros como coberturas, y el seguimiento de los riesgos.

El momento adecuado para las comunicaciones puede variar de acuerdo con las circunstancias del encargo; sin embargo, quizá resulte conveniente comunicar las dificultades significativas encontradas durante la auditoría tan pronto como sea posible si los responsables del gobierno de la entidad tienen la posibilidad de ayudar al auditor a superar la dificultad, o si dicha situación probablemente da lugar a una opinión modificada.

Comunicaciones con organismos reguladores y otros

145. En algunos casos, los auditores pueden verse obligados⁴⁵ o considerar conveniente, comunicar directamente a los órganos reguladores o supervisores prudenciales, además de a los responsables del gobierno de la entidad, cualquier asunto relacionado con instrumentos financieros. Dicha comunicación puede resultar de utilidad durante todo el proceso de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores bancarios buscan la cooperación de los auditores para compartir información acerca de la operativa y aplicación de los controles sobre las actividades con instrumentos financieros, las dificultades que se enfrentan al valorar los instrumentos financieros en mercados inactivos, y el cumplimiento de los reglamentos. Esta coordinación puede resultar útil al auditor para identificar riesgos de incorrección material.

durante los procedimientos de valoración de riesgos del auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) o durante cualquier etapa de la auditoría.

⁴⁵ Por ejemplo, la NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, requiere que el auditor determine si existe la obligación de informar sobre las sospechas de violaciones, o las violaciones de las disposiciones legales o reglamentarias a terceros ajenos a la entidad. Adicionalmente, podrían existir requerimientos relacionados con las comunicaciones del auditor con los organismos reguladores bancarios y otras personas en varios países ya sea por disposición legal, por requerimientos reglamentarios o por un acuerdo formal o protocolo.

Ejemplos de controles relativos a los instrumentos financieros

1. A continuación se proporciona información general y ejemplos de los controles que pueden existir en una entidad que ejecuta un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, ya sea para fines de negociación o de inversión. Los ejemplos no pretenden ser exhaustivos y las entidades pueden establecer diferentes entornos de control y procesos dependiendo de su tamaño, las industrias en las que operan, y el volumen de sus transacciones con instrumentos financieros. En los párrafos 25-26 se incluye información adicional sobre el uso de confirmaciones de operaciones y de cámaras de compensación.
2. Como en cualquier sistema de control, a veces es necesario duplicar los controles en los diferentes niveles de control (por ejemplo, preventivo, de detección y de seguimiento) para evitar el riesgo de incorrección material.

Entorno de control de la entidad

Compromiso con el uso adecuado de los instrumentos financieros

3. El grado de complejidad de algunas actividades con instrumentos financieros puede dar lugar a que solo algunas personas dentro la entidad comprendan esas actividades completamente o cuenten con la especialización necesaria para valorar los instrumentos de manera continua. El uso de instrumentos financieros sin que exista el nivel especialización adecuada dentro de la entidad incrementa el riesgo de incorrección material.

Participación de los responsables del gobierno de la entidad

4. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan y manifiestan su conformidad con el apetito de riesgo general de la entidad establecido por la administración y supervisan las actividades con instrumentos financieros de la entidad. Las políticas de una entidad para la compra, venta y tenencia de instrumentos financieros tienen mucho que ver con su postura hacia el riesgo y la experiencia de quienes participan en las transacciones con instrumentos financieros. Además, una entidad puede establecer estructuras de gobierno corporativo y procesos de control enfocados a:
 - (a) Comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las decisiones sobre inversiones y las evaluaciones de toda incertidumbre material relacionada con las mediciones; y
 - (b) Evaluar el apetito de riesgo general de la entidad con respecto a las transacciones con instrumentos financieros.

Estructura organizativa

5. Las transacciones con instrumentos financieros pueden llevarse a cabo en forma centralizada o descentralizada. Tales actividades y la toma de decisiones relacionadas dependen en gran medida del flujo de información exacta, fiable y oportuna. La dificultad de recabar y agregar dicha información aumenta de acuerdo con el número de localizaciones y negocios en los que participa una entidad. Los riesgos de incorrección material relacionados con las actividades con instrumentos financieros pueden incrementarse como resultado de un mayor grado de descentralización de las actividades de control. Esto puede ser especialmente cierto para las entidades que operan en diferentes lugares, algunos tal vez en otros países.

Asignación de autoridad y responsabilidad

Políticas de inversión y valoración

6. Proporcionar directrices, a través de políticas claramente establecidas y aprobadas por los responsables del gobierno de la entidad, con respecto a la compra, venta y tenencia de instrumentos financieros permite a la dirección adoptar un enfoque eficaz para asumir y gestionar los riesgos del negocio. Estas políticas son más claras cuando establecen los objetivos de la entidad con respecto a la gestión de riesgos, y las opciones de cobertura e inversión disponibles para cumplir con estos objetivos, y reflejan:
 - (a) el grado de especialización de la dirección;
 - (b) el grado de sofisticación de los sistemas de seguimiento y control interno de la entidad;
 - (c) la estructura de activos/pasivos de la entidad;
 - (d) la capacidad de la entidad para mantener la liquidez y absorber las pérdidas de capital;
 - (e) el tipo de instrumentos financieros con los cuales la entidad cree poder cumplir sus objetivos;
 - (f) el uso de instrumentos financieros con los cuales la entidad cree poder cumplir sus objetivos; por ejemplo, si se utilizan derivados para fines de especulación o solo para fines de cobertura.
7. La entidad puede diseñar políticas alineadas con sus capacidades de valoración y establecer controles para asegurarse de que estas políticas sean cumplidas por los empleados encargados de las valoraciones de la entidad. Estos pueden incluir:

- (a) procesos para el diseño y validación de las metodologías utilizadas para producir valoraciones, incluyendo cómo se trata la incertidumbre en las mediciones; y
 - (b) políticas relativas a maximizar el uso de datos observables y los tipos de información que deben recabarse para sustentar las valoraciones de los instrumentos financieros.
8. Para las entidades más pequeñas, negociar con instrumentos financieros puede ser poco común y el conocimiento y experiencia de la dirección con instrumentos financieros pueden ser limitados. Sin embargo, establecer políticas para los instrumentos financieros ayuda a la entidad a determinar su apetito de riesgo e invertir en ciertos instrumentos financieros en particular le ayuda a alcanzar el objetivo establecido.

Políticas y prácticas de recursos humanos

9. Las entidades pueden establecer políticas que requieran que los empleados clave, tanto de la función comercial como de la función administrativa, dejen de ejecutar sus funciones durante un tiempo determinado. Este tipo de control se utiliza como un medio para prevenir y detectar el fraude, sobre todo con respecto a las posibles transacciones falsas o el registro erróneo de transacciones por parte de algunos operadores.

Uso de organizaciones de servicio

10. Las entidades también pueden contratar a organizaciones de servicios (por ejemplo, gestores de activos) para realizar la compra o venta de instrumentos financieros, para mantener registros de las transacciones de la entidad o para valorar los instrumentos financieros. Algunas entidades pueden depender de estas organizaciones de servicios para que proporcionen la base para la contabilización de los instrumentos financieros que tienen. Sin embargo, si la entidad no tiene conocimiento de los controles establecidos en la organización de servicios, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder confiar en los controles de esa organización de servicios. Ver la NIA 402⁴⁶, que establece los requerimientos para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para las entidades que utilizan los servicios de una o varias organizaciones de servicios.
11. El hecho de contratar los servicios de terceros puede fortalecer o debilitar el entorno de control para los instrumentos financieros. Por ejemplo, el personal de una organización de servicios puede tener más experiencia con los instrumentos financieros o puede tener un sistema de control interno más sólido sobre la preparación de la información financiera que la misma entidad. El uso de una organización de servicios también puede permitir una mayor segregación de funciones. Sin embargo, puede ser que la organización de servicios tenga deficiencias en su entorno de control.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

12. El proceso de valoración de riesgos de una entidad existe para establecer la forma en que la entidad identifica los riesgos de negocio que se derivan del uso de instrumentos financieros, incluyendo cómo la entidad estima la significatividad de los riesgos, valora la probabilidad de su ocurrencia y decide qué acciones tomar para gestionarlos.
13. El proceso de valoración de riesgos de la entidad define la forma en que la entidad determina qué riesgos se deben gestionar. El proceso de valoración de riesgos existe con el fin de asegurar que la entidad:
- (a) conoce los riesgos inherentes a un instrumento financiero antes de contratarlo, incluyendo los objetivos de concertar la transacción y su estructura (por ejemplo, la economía y los propósitos empresariales de contratar instrumentos financieros);
 - (b) realiza los procesos debidos adecuados y acordes con los riesgos relacionados con cada instrumento financiero;
 - (c) hace un seguimiento de sus posiciones destacadas para conocer la forma en que las condiciones del mercado están afectando sus exposiciones;
 - (d) ha establecido procedimientos para reducir o modificar la exposición a riesgos si es necesario y para gestionar el riesgo sobre la reputación de la entidad; y
 - (e) somete estos procesos a un proceso de supervisión y revisión riguroso.
14. La estructura implementada para hacer el seguimiento y gestionar la exposición a riesgos debe:
- (a) ser adecuada y congruente con la actitud de la entidad hacia el riesgo, según lo hayan así determinado los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) especificar los niveles de aprobación para la autorización de los diferentes tipos de instrumentos financieros y transacciones que pueden celebrarse y su finalidad. Los instrumentos permitidos y los niveles de aprobación deben reflejar la especialización de las personas involucradas en las transacciones con instrumentos financieros, demostrando

⁴⁶ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

el compromiso de la dirección hacia la competencia;

- (c) establecer límites adecuados a la máxima exposición permitida para cada tipo de riesgo (incluyendo contrapartes aprobadas). Los niveles de exposición permitida pueden variar dependiendo del tipo de riesgo o contraparte;
- (d) mantener un sistema de seguimiento oportuno y objetivo de los riesgos financieros y actividades de control;
- (e) mantener información objetiva y oportuna sobre las exposiciones, los riesgos y los resultados del uso de instrumentos financieros para la gestión de riesgos; y
- (f) analizar la trayectoria histórica de la dirección en materia de valoración de los riesgos de los diferentes instrumentos financieros.

15. Los tipos y niveles de riesgos a los que se enfrenta una entidad están directamente relacionados con los tipos de instrumentos financieros que contrata, además de la complejidad y volumen de los instrumentos financieros negociados.

Función de gestión de riesgos

16. Algunas entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, incluyendo muchas de las instituciones financieras más grandes, pueden estar obligadas por disposición legal o reglamentaria o pueden optar por establecer una función especial dedicada a la gestión de riesgos. Esta función es independiente de las personas responsables de llevar a cabo y gestionar las transacciones con instrumentos financieros. La función de gestión de riesgos es responsable de informar y hacer el seguimiento de las actividades con instrumentos financieros de la entidad, y puede incluir un comité de riesgos formal establecido por los responsables del gobierno de la entidad. Algunos ejemplos de las responsabilidades clave de esta función incluyen:

- (a) implementar las políticas de gestión de riesgos establecidas por los responsables del gobierno de la entidad (incluyendo el análisis de los riesgos a los cuales puede estar expuesta la entidad);
- (b) diseñar estructuras de límites de riesgos y asegurar que estos límites de riesgos sean implementados y puestos en práctica;
- (c) desarrollar escenarios de estrés y someter los portafolios de posiciones abiertas de la entidad a análisis de sensibilidad, incluyendo investigaciones de movimientos inusuales en las posiciones; y
- (d) revisar y analizar nuevos productos de instrumentos financieros.

17. Los instrumentos financieros pueden tener el riesgo asociado de que una pérdida puede exceder el importe, si lo hubiera, del valor del instrumento financiero reconocido en el balance. Por ejemplo, una caída repentina en el precio de mercado de una materia prima puede obligar a la entidad a realizar una pérdida para cerrar una posición futura en esa materia prima debido a los requerimientos relacionados con la garantía, o margen. En algunos casos, las pérdidas potenciales pueden ser suficientes para que haya una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La entidad puede realizar análisis de sensibilidad o análisis del valor en riesgo para evaluar los hipotéticos efectos futuros sobre los instrumentos financieros sujetos a riesgos de mercado. Sin embargo, los análisis del valor en riesgo no reflejan todos los riesgos que pueden afectar a la entidad, y los análisis de sensibilidad y escenarios también pueden estar sujetos a limitaciones.

18. El volumen y grado de sofisticación de las transacciones con instrumentos financieros y los requerimientos reglamentarios aplicables pueden influir en las consideraciones de la entidad sobre si debe establecer una función especial dedicada a la gestión de riesgos y cómo esta debe estar estructurada. En las entidades que no cuentan con una función dedicada a la gestión de riesgos, que pueden incluir aquellas entidades con relativamente pocos instrumentos financieros o instrumentos financieros que son menos complejos, informar y hacer un seguimiento de las transacciones con instrumentos financieros puede formar parte de las responsabilidades de la función de contabilidad o finanzas o de las responsabilidades básicas de la dirección, y puede incluir un comité de riesgos establecido formalmente por los responsables del gobierno de la entidad.

Sistemas de información de la entidad

19. El objetivo fundamental del sistema de información de una entidad es ser capaz de capturar y registrar todas las transacciones con exactitud, liquidándolas, valorándolas, y produciendo información que permita gestionar los riesgos en los instrumentos financieros y que permita un seguimiento de los controles. Este puede ser un tema complicado para las entidades que realizan un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros, especialmente si tienen una multiplicidad de sistemas que no están bien integrados y tienen interfaces manuales sin controles adecuados.

20. Ciertos instrumentos financieros pueden requerir un gran número de asientos contables. Conforme aumenta la sofisticación o el nivel de las actividades con instrumentos financieros, es necesario que también se incremente el grado de sofisticación de los sistemas de información. Los problemas específicos que pueden surgir con respecto a los instrumentos financieros incluyen:

- (a) Los sistemas de información, especialmente de entidades pequeñas que no tienen la capacidad o no han sido configurados adecuadamente para procesar transacciones con instrumentos financieros, especialmente cuando la entidad

no tiene experiencia previa con instrumentos financieros. Esto puede dar como resultado un mayor número de transacciones manuales, las cuales pueden incrementar los riesgos de error;

- (b) La diversidad de sistemas que tal vez se necesite para procesar transacciones más complejas, y la necesidad de que se realicen conciliaciones rutinarias entre ellas, especialmente cuando los sistemas no están interconectados o pueden estar sujetos a intervenciones manuales;
- (c) La posibilidad de que las transacciones más complejas, si son negociadas exclusivamente por un pequeño número de personas, sean valoradas o sus riesgos gestionados en una hoja de cálculo en lugar de a través de sistemas de procesamiento, lo cual implica que la seguridad de las contraseñas físicas y lógicas de esas hojas pueda ser fácilmente vulnerada;
- (d) La falta de revisión de los registros de excepciones de los sistemas, confirmaciones externas y cotizaciones de corredores, si están disponibles, para validar las entradas generadas por los sistemas;
- (e) Dificultad para controlar y evaluar los datos clave de los sistemas para la valoración de los instrumentos financieros, especialmente cuando esos sistemas son mantenidos por el grupo de operadores que forman la función de atención a clientes o un prestador de servicios independiente y/o las transacciones en cuestión no son rutinarias o son poco negociadas;
- (f) No se evalúa el diseño y calibración de los modelos complejos utilizados para procesar esas transacciones en su fecha de inicio y en forma periódica;
- (g) La posibilidad de que la entidad no haya establecido una biblioteca de modelos, con controles relacionados con el acceso, los cambios y el mantenimiento de modelos individuales, con el fin de mantener sólidas pistas de auditoría de las versiones autorizadas de los modelos y para poder impedir el acceso no autorizado o modificaciones a dichos modelos;
- (h) La inversión desproporcionada que pudiera requerirse en la gestión de riesgos y los sistemas de control, para las entidades que llevan a cabo un número limitado de transacciones con instrumentos financieros, y la posibilidad de que la dirección llegue a conclusiones erróneas sobre la información obtenida de estos procesos si no está acostumbrada a trabajar con este tipo de instrumentos;
- (i) La posibilidad de que se requiera contratar los servicios de terceros, por ejemplo de una organización de servicios para registrar, procesar, contabilizar o gestionar adecuadamente los riesgos en las transacciones con instrumentos financieros, y la necesidad de conciliar adecuadamente y evaluar el trabajo de esos proveedores; y
- (j) Consideraciones adicionales sobre las medidas de seguridad y control aplicables a la utilización de las redes electrónicas para las entidades que realizan transacciones con instrumentos financieros electrónicamente.

21. Los sistemas de información aplicables a la información financiera sirven como una fuente importante de información para la información cuantitativa a revelar en los estados financieros. Sin embargo, las entidades también pueden desarrollar y mantener sistemas no financieros para preparar información financiera para uso interno y para generar la información cualitativa a revelar incluida; por ejemplo, respecto de los riesgos e incertidumbre o los análisis de sensibilidad.

Las actividades de control de la entidad

22. Las actividades de control sobre las transacciones con instrumentos financieros están diseñadas para prevenir o detectar problemas que impidan a la entidad alcanzar sus objetivos. Estos objetivos pueden ser por naturaleza operacionales, de información financiera o de cumplimiento. Los controles relacionados con los instrumentos financieros están diseñados en base a la complejidad y volumen de las transacciones con instrumentos financieros y generalmente incluirán un proceso de autorización adecuado, una adecuada segregación de funciones y otras políticas y procedimientos diseñados para asegurar que se cumplen los objetivos de control de la entidad. Los diagramas de flujo de los procesos pueden ayudar a identificar los controles y la falta de controles de la entidad. Esta NIPA se centra en las actividades de control relacionadas con la integridad, exactitud y existencia, así como la valoración, presentación y revelación de los instrumentos financieros.

Autorización

23. Las autorizaciones relacionadas con los instrumentos financieros pueden afectar directa e indirectamente las afirmaciones sobre los estados financieros. Por ejemplo, aunque una transacción no cumpla con las políticas de la entidad, puede no obstante ser registrada y contabilizada correctamente. Sin embargo, las transacciones no autorizadas pueden aumentar significativamente los riesgos para la entidad, con lo que se incrementaría significativamente el riesgo de incorrección material en la información financiera, ya que se llevarían a cabo fuera del sistema de control interno. Para mitigar este riesgo, muchas entidades establecen políticas claras en cuanto a qué transacciones se pueden ejecutar y por quién y el cumplimiento de estas políticas es supervisado por los encargados de las áreas administrativas de la entidad. Llevar a cabo el seguimiento de las actividades de negociación de cada operador, por ejemplo, al analizar volúmenes de transacciones excesivamente altos o de beneficios o pérdidas significativas, ayuda a la entidad a garantizar el cumplimiento de las políticas de la entidad, incluyendo la autorización de

nuevos tipos de transacciones, y a evaluar si ha ocurrido un fraude.

24. La función de los registros del inicio de una transacción de una entidad es identificar claramente la naturaleza y el objetivo de las transacciones individuales y los derechos y obligaciones que surgen bajo cada contrato de instrumentos financieros, incluyendo la exigibilidad de los contratos. Además de la información financiera básica, como un importe teórico del instrumento, para ser completos y precisos, los registros del inicio de una transacción generalmente deben incluir como mínimo:
- (a) la identidad del operador;
 - (b) la identidad de la persona que registra la transacción (si no es el operador), la fecha de inicio de la transacción (incluyendo la hora de la transacción), y cómo se registró la transacción en los sistemas de información de la entidad; y
 - (c) la naturaleza y el objetivo de la transacción, incluyendo si se pretende cubrir con ella la exposición a un riesgo comercial subyacente.

Segregación de funciones

25. La segregación de funciones y la asignación de personal es un importante elemento de control, especialmente cuando la entidad está expuesta a instrumentos financieros. Las actividades relacionadas con los instrumentos financieros pueden segregarse en muchas áreas, incluyendo:
- (a) Ejecutar la transacción (negociar). En entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, esto puede hacerlo el área de atención a clientes;
 - (b) Hacer pagos de efectivo y aceptar entradas de efectivo (liquidaciones);
 - (c) Enviar confirmaciones de compraventa y conciliar las diferencias entre los registros de la entidad y las respuestas de las contrapartes, si las hubiera;
 - (d) Registrar todas las transacciones correctamente en los registros contables;
 - (e) Hacer un seguimiento de los límites de riesgo. En entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, esto puede realizarlo la función de gestión de riesgos; y
 - (f) Hacer un seguimiento de las posiciones y valorar los instrumentos financieros.
26. Muchas organizaciones optan por segregar las funciones de las personas encargadas de realizar inversiones en instrumentos financieros, las que valoran los instrumentos financieros, las que los liquidan y las que los contabilizan/registran.
27. Cuando una entidad es demasiado pequeña para lograr una adecuada segregación de funciones, el papel de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al llevar a cabo el seguimiento de las actividades con instrumentos financieros es de particular importancia.
28. Un elemento fundamental del control interno de algunas entidades es la función de verificación independiente de precios (VIP). Esta área es responsable de verificar de manera independiente los precios de algunos instrumentos financieros, para lo cual, puede utilizar fuentes alternativas de datos, metodología e hipótesis. El VIP proporciona un punto de vista objetivo respecto de los precios que se hayan determinado en otra parte de la entidad.
29. Generalmente, el área administrativa o de comprobación es responsable de establecer políticas de valoración y de asegurar el cumplimiento de dichas políticas. Las entidades con un mayor número de transacciones con instrumentos financieros pueden realizar valoraciones diarias de su portafolio de instrumentos financieros y analizar el porcentaje de los beneficios o pérdidas que representan las valoraciones de los instrumentos financieros individuales como una prueba de su razonabilidad.

Integridad, exactitud y existencia

30. Una conciliación periódica de los registros de la entidad con los registros de los bancos y custodios externos permite a la entidad asegurarse de que las transacciones se registran adecuadamente. Es importante realizar una apropiada segregación de funciones entre las personas que realizan las transacciones y las que las concilian, como lo es implementar un riguroso proceso para revisar las conciliaciones y depurar las partidas en conciliación.
31. También se deben establecer controles que requieran que los operadores identifiquen si un instrumento financiero complejo puede tener características únicas; por ejemplo, derivados implícitos. Para tales casos, muchas empresas cuentan con una función independiente que evalúa las transacciones complejas con instrumentos financieros desde su inicio (a la cual se le puede denominar como grupo de control del producto), y que trabaja con un conjunto de políticas contables para asegurar que la transacción se registra adecuadamente. Aunque es posible que las entidades más pequeñas no puedan contar con grupos de control del producto, cualquier entidad puede establecer un proceso relacionado con la revisión de contratos de instrumentos financieros complejos desde su origen para asegurar que se contabilizan de manera adecuada, de conformidad con el marco de información aplicable.

Seguimiento de los controles

32. Las actividades de seguimiento continuo de la entidad están diseñadas para detectar y corregir cualquier deficiencia en la eficacia de los controles sobre las transacciones con instrumentos financieros y su valoración. Es importante que exista un adecuado nivel de supervisión y revisión de las transacciones con instrumentos financieros dentro de la entidad. Esto incluye:
- (a) la revisión de todos los controles, por ejemplo, el seguimiento de estadísticas operativas tales como el número de partidas en conciliación o las diferencias entre las fuentes de precios internas y externas;
 - (b) la necesidad de contar con controles fuertes sobre Tecnología de Información (TI) y el seguimiento y validación de la aplicación de dichos controles; y
 - (c) la necesidad de asegurar que la información derivada de diferentes procesos y sistemas se concilia de manera adecuada. Por ejemplo, un proceso de valoración es poco útil si el resultado del mismo no se concilia de manera adecuada con el libro mayor.
33. En entidades más grandes, por lo general hay sistemas informáticos sofisticados que realizan un seguimiento de las transacciones con instrumentos financieros, y dichos sistemas están diseñados para asegurar que las liquidaciones se hagan al vencimiento del instrumento. Los sistemas informáticos más complejos pueden generar envíos automáticos a las cuentas liquidadoras para seguir los movimientos de efectivo, y existen controles sobre el procesamiento con el objeto de asegurar que las transacciones con instrumentos financieros se reflejan correctamente en la contabilidad de la entidad. Los sistemas informáticos pueden ser diseñados para producir informes de excepción con el fin de alertar a la dirección sobre situaciones en las que los instrumentos financieros hayan rebasado los límites autorizados, o cuando las transacciones realizadas hayan rebasado los límites establecidos para las contrapartes seleccionadas. Sin embargo, ni el sistema informático más sofisticado puede garantizar la integridad de la contabilización de las transacciones con instrumentos financieros. En consecuencia, muchas entidades implementan procedimientos adicionales para incrementar la probabilidad de que se registren todas las transacciones.

NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 1

GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS O REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ COMO OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD O SERVICIOS RELACIONADOS

(En vigor a partir del 15 de diciembre de 2022)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIGC.....	1-5
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.....	6-11
Aplicabilidad de esta NIGC.....	12
Fecha de entrada en vigor	13
Objetivo	14-15
Definiciones	16
Requerimientos	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables.....	17-18
El sistema de gestión de la calidad.....	19-22
El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.....	23-27
Gobierno y liderazgo.....	28
Requerimientos de ética aplicables.....	29
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.....	30
Realización del encargo.....	31
Recursos.....	32
Información y comunicación.....	33
Respuestas predeterminadas.....	34
El proceso de seguimiento y corrección.....	35-47
Requerimientos de la red o servicios de la red.....	48-52
Evaluación del sistema de gestión de la calidad.....	53-56
Documentación.....	57-60
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIGC.....	A1-A2
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.....	A3-A5
Aplicabilidad de esta NIGC.....	A6-A9
Definiciones.....	A10-A28
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables.....	A29
El sistema de gestión de la calidad.....	A30-A38
El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.....	A39-A54
Gobierno y liderazgo.....	A55-A61
Requerimientos de ética aplicables.....	A62-A66
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.....	A67-A74
Realización del encargo.....	A75-A85

Recursos.....	A86-A108
Información y comunicación	A109-A115
Respuestas predeterminadas	A116-A137
El proceso de seguimiento y corrección.....	A138-A174
Requerimientos de la red o servicios de la red.....	A175-A186
Evaluación del sistema de gestión de la calidad	A187-A201
Documentación	A202-A206

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o de servicios relacionados*, debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y de Servicios Relacionados*.

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías o de las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados.
2. Las revisiones de la calidad de los encargos forman parte del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y:
 - (a) Esta NIGC trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de establecer políticas o procedimientos relativos a los encargos que están sujetos a revisiones de la calidad.
 - (b) La NIGC 2¹ trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, y de la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo.
3. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB):
 - (a) parten de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes²; y
 - (b) incluyen requerimientos para los socios de los encargos y otros miembros del equipo del encargo relativos a la gestión de la calidad en el encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. (Ref: Apartado A1)
4. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden establecer responsabilidades para la gestión de la calidad por la firma de auditoría más allá de los que se describen en esta NIGC. (Ref: Apartado A2)
5. Esta NIGC se aplica a todas las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados (es decir, si la firma de auditoría realiza cualquiera de estos encargos, es aplicable esta NIGC y el sistema de gestión de la calidad establecido de conformidad con los requerimientos de esta NIGC permite a la firma de auditoría la realización de todos estos encargos de manera congruente).

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

6. Un sistema de gestión de la calidad opera de un modo continuo e iterativo y responde ante los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. Asimismo, no opera de un modo lineal. Sin embargo, a efectos de esta NIGC, un sistema de gestión de la calidad trata los siguientes ocho componentes: (Ref: Apartado A3)
 - (a) el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría;
 - (b) gobierno y liderazgo;
 - (c) requerimientos de ética aplicables;
 - (d) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
 - (e) realización del encargo;
 - (f) recursos;
 - (g) información y comunicación y
 - (h) el proceso de seguimiento y corrección.
7. Esta NIGC requiere que la firma de auditoría aplique un enfoque basado en el riesgo para el diseño, implementación y funcionamiento de los componentes del sistema de gestión de la calidad de un modo interconectado y coordinado de tal forma que la firma de auditoría gestione de forma proactiva la calidad de los encargos que realiza. (Ref: Apartado A4)
8. El enfoque basado en el riesgo se integra en los requerimientos de esta NIGC a través de:
 - (a) El establecimiento de objetivos de calidad. Los objetivos de calidad establecidos por la firma de auditoría consisten en objetivos relacionados con los componentes del sistema de gestión de la calidad que deben ser alcanzados por la firma de auditoría. Se requiere que la firma de auditoría establezca los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para alcanzar los objetivos del

¹ NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

² Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* (Revisada), apartado 3.

sistema de gestión de la calidad.

- (b) La identificación y valoración de los riesgos para alcanzar los objetivos de calidad (denominados en esta norma riesgos de calidad). Se requiere que la firma de auditoría identifique y valore los riesgos de calidad para disponer de una base para el diseño e implementación de respuestas.
- (c) El diseño e implementación de respuestas para responder a los riesgos de calidad. La naturaleza, momento de realización y extensión de las respuestas de la firma para responder a los riesgos de calidad se basan en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad y responden a estos.

9. Esta NIGC requiere que, por lo menos una vez al año, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, en nombre de la firma de auditoría, evalúen el sistema de gestión de la calidad y concluyan si proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema mencionados en el apartado 14(a) y (b). (Ref: Apartado A5)

Graduación

10. Para aplicar un enfoque basado en el riesgo, se requiere que la firma de auditoría tenga en cuenta:

- (a) la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría; y
- (b) la naturaleza y las circunstancias de los encargos que realiza la firma de auditoría.

En consecuencia, el diseño del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, en especial su complejidad y grado de formalización, variará. Por ejemplo, es probable que una firma de auditoría que realiza distintos tipos de encargos para un amplio número de entidades, incluidas auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, necesite un sistema de gestión de la calidad y una documentación de soporte más complejos y formales que una firma de auditoría que realiza solo revisiones de estados financieros o encargos de compilación.

Redes y proveedores de servicios

11. Esta NIGC trata de las responsabilidades de la firma de auditoría cuando esta:

- (a) forma parte de una red y cumple los requerimientos de la red o utiliza sus servicios en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; o
- (b) utiliza recursos de un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos.

Incluso cuando la firma de auditoría cumple los requerimientos de la red o utiliza sus servicios o recursos de un proveedor de servicios, es responsable de su sistema de gestión de la calidad.

Aplicabilidad de esta NIGC

12. El apartado 14 contiene el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC. Esta NIGC contiene: (Ref: Apartado A6)

- (a) los requerimientos diseñados con el fin de permitir a la firma de auditoría alcanzar el objetivo establecido en el apartado 14; (Ref: Apartado A7)
- (b) orientaciones en forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas; (Ref: Apartado A8)
- (c) anotaciones introductorias que proporcionan el contexto relevante para una correcta comprensión de esta NIGC y
- (d) definiciones. (Ref: Apartado A9)

Fecha de entrada en vigor

13. Se requiere que los sistemas de gestión de la calidad que cumplan con esta NIGC estén diseñados e implementados el 15 de diciembre de 2022, y que la evaluación del sistema de gestión de la calidad requerida en los apartados 53–54 de esta NIGC se realice en el plazo de un año a partir del 15 de diciembre 2022.

Objetivo

14. El objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías o de las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados realizados por ella, que le proporcione una seguridad razonable de que:

- (a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

- (b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.
15. Se sirve al interés público al realizar encargos de calidad de manera congruente. El diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad permiten que se realicen encargos de calidad de manera congruente al proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad establecidos en el apartado 14(a) y (b). Se alcanzan encargos de calidad a través de la planificación y ejecución de los encargos y de la emisión de informes sobre estos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y, cuando sea aplicable al tipo de encargo, del escepticismo profesional.

Definiciones

16. A efectos de esta NIGC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (“deficiencia” en esta NIGC) – Se produce cuando: (Ref: Apartados A10, A159–A160)
 - (i) no se establece un objetivo de calidad necesario para alcanzar el objetivo del sistema de gestión de la calidad;
 - (ii) no se identifican o no se valoran adecuadamente un riesgo o una combinación de riesgos de calidad; (Ref: Apartado A11)
 - (iii) una respuesta o una combinación de respuestas no reducen a un nivel aceptablemente bajo la probabilidad de que exista un riesgo de calidad porque la respuesta o las respuestas no están adecuadamente diseñadas o implementadas o no operan eficazmente; o
 - (iv) está ausente otro aspecto del sistema de gestión de la calidad o no ha sido adecuadamente diseñado o implementado o no funciona eficazmente, de modo que no se ha cumplido un requerimiento de esta NIGC. (Ref: Apartado A12)
 - (b) Documentación del encargo – El registro del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y de las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término "papeles de trabajo").
 - (c) Socio del encargo³ – El socio u otra persona nombrada por la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
 - (d) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.
 - (e) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.
 - (f) Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos en relación con el encargo, excluidos un experto externo⁴ y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo. (Ref: Apartado A13)
 - (g) Inspecciones externas – Inspecciones o investigaciones, llevadas a cabo por un organismo externo de supervisión, en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o con los encargos realizados por esta. (Ref: Apartado A14)
 - (h) Hallazgos (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Información sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad que se ha obtenido de la realización de actividades de seguimiento, de inspecciones externas y de otras fuentes relevantes, la cual indica que pueden existir una o varias deficiencias. (Ref: Apartados A15–A17)
 - (i) Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad o su equivalente en el sector público. (Ref: Apartado A18)

³ En su caso, los términos “socio del encargo” y “socio” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

⁴ El apartado 6(a) de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, define el término "experto del auditor".

- (j) Entidad cotizada – Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.
- (k) Firma de la red – Firma de auditoría o entidad que pertenece a la red de la firma de auditoría.
- (l) Red – Una estructura más amplia: (Ref: Apartado A19)
 - (i) que tiene por objetivo la cooperación; y
 - (ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas o procedimientos de gestión de la calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.
- (m) Socio – Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
- (n) Personal – Socios y empleados de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A20–A21)
- (o) Juicio profesional – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas profesionales, para la toma de decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada para el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- (p) Normas profesionales – Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* del IAASB y requerimientos de ética aplicables.
- (q) Objetivos de calidad – Los resultados que se persiguen en relación con los componentes del sistema de gestión de la calidad y que deben ser alcanzados por la firma de auditoría.
- (r) Riesgo de calidad – Un riesgo que tiene una posibilidad razonable de:
 - (i) existir y de
 - (ii) individualmente, o en combinación con otros riesgos, afectar negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad.
- (s) Seguridad razonable – En el contexto de las NIGC, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.
- (t) Requerimientos de ética aplicables – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan encargos que son auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del Código de ética del IESBA en relación con las auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: Apartados A22–A24, A62)
- (u) Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para responder a uno o varios riesgos de calidad: (Ref: Apartados A25–A27, A50)
 - (i) Las políticas son declaraciones acerca de lo que se debería o no se debería hacer para responder a uno o varios riesgos de calidad. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.
 - (ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.
- (v) Proveedor de servicios (en el contexto de esta NIGC) – Una persona o una organización externas a la firma de auditoría que proporcionan un recurso que se utiliza en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Los proveedores de servicios no incluyen a la red de la firma de auditoría, a otras firmas de la red o a otras estructuras u organizaciones dentro de la red. (Ref: Apartados A28, A105)
- (w) Empleados – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.
- (x) Sistema de gestión de la calidad – Un sistema diseñado, implementado y operado por una firma de auditoría para proporcionarle una seguridad razonable de que:
 - (i) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y

los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

- (ii) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

- 17. La firma de auditoría cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NIGC salvo que el requerimiento no sea aplicable a la firma de auditoría debido a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos. (Ref: Apartado A29)
- 18. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y la persona o las personas que tienen la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría tendrán un conocimiento de esta NIGC, incluida la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de la NIGC y para aplicar sus requerimientos adecuadamente.

El sistema de gestión de la calidad

- 19. La firma de auditoría diseñará, implementará y operará un sistema de gestión de la calidad. A tal efecto, la firma de auditoría aplicará el juicio profesional teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. El componente de gobierno y liderazgo del sistema de gestión de la calidad establece el entorno que sustenta el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A30–A31)

Responsabilidades

- 20. La firma de auditoría asignará: (Ref: Apartados A32–A35)
 - (a) la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este al presidente ejecutivo o socio director (o equivalente) de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría.
 - (b) la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;
 - (c) la responsabilidad operativa de aspectos específicos del sistema de gestión de la calidad, incluidos:
 - (i) el cumplimiento de los requerimientos de independencia y (Ref: Apartado A36)
 - (ii) el proceso de seguimiento y corrección.
- 21. En la asignación de las funciones enumeradas en el apartado 20 la firma de auditoría determinará que la persona o las personas: (Ref: Apartado A37)
 - (a) tienen la experiencia, conocimiento, influencia y autoridad adecuados dentro de la firma de auditoría, y el tiempo suficiente, para cumplir con la responsabilidad que les ha sido asignada; y (Ref: Apartado A38)
 - (b) conocen las funciones que les han sido asignadas y que deben rendir cuentas de su cumplimiento.
- 22. La firma de auditoría dispondrá que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad, del cumplimiento de los requerimientos de independencia y del proceso de seguimiento y corrección tengan una línea directa de comunicación con la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este.

El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría

- 23. La firma de auditoría diseñará e implementará un proceso de valoración del riesgo para establecer objetivos de calidad, identificar y valorar los riesgos de calidad y diseñar e implementar las respuestas para responder a esos riesgos. (Ref: Apartados A39–A41)
- 24. La firma de auditoría establecerá los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A42–A44)
- 25. La firma de auditoría identificará y valorará los riesgos de calidad para disponer de una base para el diseño y la implementación

de respuestas. A tal efecto, la firma de auditoría:

- (a) obtendrá un conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, incluido: (Ref: Apartados A45–A47)
 - (i) Con respecto a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, los relacionados con:
 - a. la complejidad y las características operativas de la firma de auditoría;
 - b. las decisiones y actuaciones estratégicas y operativas de la firma de auditoría, sus procesos de negocio y su modelo de negocio;
 - c. las características y el estilo de dirección de los dirigentes;
 - d. los recursos de la firma de auditoría, incluidos los recursos proporcionados por los proveedores de servicios;
 - e. las disposiciones legales y reglamentarias, las normas profesionales y el entorno en el que opera la firma de auditoría y,
 - f. en el caso de que la firma de auditoría pertenezca a una red, la naturaleza y extensión de los requerimientos de la red y, en su caso, de los servicios de la red.
 - (ii) Con respecto a la naturaleza y las circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría, las relacionadas con:
 - a. los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los informes a emitir; y
 - b. los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos.
- (b) tendrá en cuenta el modo y grado en que las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones del apartado 25(a) pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad. (Ref: Apartado A48)

26. La firma de auditoría diseñará e implementará respuestas a los riesgos de calidad que estén basadas y respondan a los motivos de las valoraciones asignadas a dichos riesgos. Las respuestas de la firma de auditoría incluirán también las respuestas indicadas en el apartado 34. (Ref: Apartados A49–A51)

27. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos diseñados para identificar información que indique que son necesarios objetivos de calidad adicionales, o riesgos de calidad o respuestas modificados o adicionales, debido a cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. Si se identifica esa información, la firma de auditoría la considerará y, si resulta adecuado: (Ref: Apartados A52–A53)

- (a) establecerá objetivos de calidad adicionales o modificará los objetivos de calidad adicionales que la firma de auditoría ya ha establecido; (Ref: Apartado A54)
- (b) identificará y valorará riesgos de calidad adicionales, modificará los riesgos de calidad o los valorará de nuevo; o
- (c) diseñará e implementará respuestas adicionales o modificará las respuestas.

Gobierno y liderazgo

28. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan del gobierno y liderazgo de la firma de auditoría y definen el entorno que sustenta el sistema de gestión de la calidad.

- (a) La firma de auditoría demuestra un compromiso con la calidad a través de una cultura que existe en toda la firma de auditoría, la cual reconoce y refuerza: (Ref: Apartados A55–A56)
 - (i) la función de la firma de auditoría de servir al interés público realizando encargos de calidad de manera congruente;
 - (ii) la importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales;
 - (iii) la responsabilidad de todo el personal con la calidad en relación con la realización de encargos o en actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, y del comportamiento que se espera de ellos; y
 - (iv) la importancia de la calidad en las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría, incluidas sus prioridades financieras y operativas.

- (b) Los dirigentes son responsables de la calidad y de rendir cuentas sobre esta. (Ref: Apartado A57)
- (c) Los dirigentes demuestran un compromiso con la calidad a través de sus actuaciones y comportamientos. (Ref: Apartado A58)
- (d) La estructura organizativa y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad es adecuada para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A32, A33, A35, A59)
- (e) Las necesidades de recursos, incluidos los recursos financieros, se planifican, y los recursos se obtienen, distribuyen o asignan, de un modo congruente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad. (Ref: Apartados A60–A61)

Requerimientos de ética aplicables

29. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia: (Ref: Apartados A62–A64, A66)
- (a) La firma de auditoría y su personal:
 - (i) conocen los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos; y (Ref: Apartados A22, A24)
 - (ii) cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos.
 - (b) Otras personas, incluidas la red, las firmas de la red, las personas de la red o de las firmas de la red, o los proveedores de servicios sujetos a los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos:
 - (i) conocen los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación; y (Ref: Apartados A22, A24, A65)
 - (ii) cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos

30. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos:
- (a) Juicios de la firma de auditoría sobre si se debe aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico sobre la base de:
 - (i) información obtenida sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo y la integridad y los valores éticos del cliente (incluida la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad) que sea suficiente para sustentar esos juicios; y (Ref: Apartados A67–A71)
 - (ii) la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. (Ref: Apartado A72)
 - (b) Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría no conducen a juicios inapropiados sobre si se debe aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico. (Ref: Apartados A73–A74)

Realización del encargo

31. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la realización de encargos de calidad:
- (a) Los equipos de los encargos conocen y cumplen sus responsabilidades en relación con los encargos, incluida, en su caso, la responsabilidad global de los socios de los encargos de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar suficiente y adecuadamente en el transcurso del encargo. (Ref: Apartado A75)
 - (b) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los equipos de los encargos y la revisión del trabajo realizado son adecuados según la naturaleza y las circunstancias de los encargos, así como los recursos asignados o puestos a disposición de los equipos de los encargos, y el trabajo realizado por los miembros del equipo con menos experiencia es dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo con más experiencia. (Ref: Apartados A76–A77)

- (c) Los equipos de los encargos aplican de modo adecuado el juicio profesional y, cuando es aplicable al tipo de encargo, el escepticismo profesional. (Ref: Apartado A78)
- (d) Se realizan las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y se implementan las conclusiones acordadas. (Ref: Apartados A79–A81)
- (e) Las diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría se ponen en conocimiento de la firma de auditoría y se resuelven. (Ref: Apartado A82)
- (f) Se compila la documentación del encargo de manera oportuna después de la fecha del informe del encargo y se conserva y retiene adecuadamente para las necesidades de la firma de auditoría y para cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias, los requerimientos de ética aplicables o las normas profesionales. (Ref: Apartados A83–A85)

Recursos

32. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el modo adecuado de obtener, desarrollar, utilizar, conservar, distribuir y asignar los recursos de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartados A86–A87)

Recursos humanos

- (a) El personal se contrata, forma y retiene y tiene la competencia y capacidad necesarias para: (Ref: Apartados A88–A90)
 - (i) realizar de manera congruente encargos de calidad, incluido tener conocimiento o experiencia relevantes para los encargos realizados por la firma de auditoría, o
 - (ii) realizar actividades o desempeñar responsabilidades en relación con el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- (b) El personal demuestra un compromiso con la calidad mediante sus actuaciones y comportamientos, desarrolla y mantiene la adecuada competencia para desempeñar sus funciones y se le piden responsabilidades, o se le reconocen, mediante evaluaciones oportunas, su remuneración, promoción y otros incentivos. (Ref: Apartados A91–A93)
- (c) Las personas provienen de fuentes externas (es decir, de la red, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios) cuando la firma de auditoría no dispone de personal suficiente o adecuado para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o la realización de los encargos. (Ref: Apartado A94)
- (d) Se asignan los miembros de los equipos de los encargos a cada encargo, incluido un socio del encargo con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar encargos de calidad de manera congruente. (Ref: Apartados A88–A89, A95–A97)
- (e) Se asignan personas para realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para ello.

Recursos tecnológicos

- (f) Se obtienen o desarrollan, se implementan, mantienen y utilizan los recursos tecnológicos adecuados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la realización de encargos. (Ref: Apartados A98–A101, A104)

Recursos intelectuales

- (g) Se obtienen o desarrollan, se implementan, mantienen y utilizan los recursos intelectuales adecuados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y para que se realicen encargos de calidad de manera congruente, y dichos recursos intelectuales son congruentes con las normas profesionales y, en su caso, con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. (Ref: Apartados A102–A104)

Proveedores de servicios

- (h) Los recursos humanos, tecnológicos o intelectuales procedentes de los proveedores de servicios son adecuados para su

utilización en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y en la realización de encargos, teniendo en cuenta los objetivos de calidad del apartado 32 (d), (e), (f) y (g). (Ref: Apartados A105–A108)

Información y comunicación

33. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la obtención, generación o utilización de la información con respecto al sistema de gestión de la calidad, y de su comunicación dentro de la firma de auditoría y a terceros de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartado A109)
- (a) El sistema de información identifica, captura, procesa y conserva la información relevante y fiable en la que se sustenta el sistema de gestión de la calidad, tanto de fuentes internas como externas. (Ref: Apartados A110–A111)
 - (b) La cultura de la firma de auditoría reconoce y refuerza la responsabilidad del personal de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos. (Ref: Apartado A112)
 - (c) Se intercambia información relevante y fiable en toda la firma de auditoría y con los equipos de los encargos, incluido que: (Ref: Apartado A112)
 - (i) la información se comunica al personal y a los equipos de los encargos, y la naturaleza, momento de realización y extensión de la información es suficiente para permitirles conocer y cumplir sus responsabilidades en relación con la realización de actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o de los encargos; y
 - (ii) el personal y los equipos de los encargos comunican información a la firma de auditoría al realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o en los encargos.
 - (d) Se comunica información relevante y fiable a terceros, incluido:
 - (i) la firma de auditoría comunica la información a la red a la que pertenece, dentro de ella o a los proveedores de servicios, en su caso, permitiendo que la red o los proveedores de servicios cumplan sus responsabilidades en relación con los requerimientos o los servicios de la red o los recursos que proporcionan; y (Ref: Apartado A113)
 - (ii) se comunica la información al exterior cuando lo requieren las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales, o para ayudar a terceros a conocer el sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A114–A115)

Respuestas predeterminadas

34. En el diseño e implementación de respuestas de acuerdo con el apartado 26, la firma de auditoría incluirá las siguientes respuestas: (Ref: Apartado A116)
- (a) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos para:
 - (i) identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables; e (Ref: Apartado A117)
 - (ii) identificar, comunicar y evaluar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables e informar sobre ello y responder de modo adecuado y oportuno a las causas y consecuencias de los incumplimientos. (Ref: Apartados A118–A119)
 - (b) La firma de auditoría obtiene, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.
 - (c) La firma de auditoría establece políticas y procedimientos para recibir, investigar y resolver las quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC. (Ref: Apartados A120–A121)
 - (d) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos para tratar las circunstancias en las que:
 - (i) Llega a su conocimiento información posterior a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o un

encargo específico que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiesen llevado a la firma de auditoría a rehusar continuar la relación con el cliente o el encargo específico; o (Ref: Apartados A122–A123)

- (ii) Las disposiciones legales o reglamentarias obligan a la firma de auditoría a aceptar la relación con un cliente o un encargo específico. (Ref: Apartado A123)
- (e) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que: (Ref: Apartados A124–A126)
 - (i) requieren la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando se realiza una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas sobre el modo en el que el sistema de gestión de la calidad sustenta la realización de encargos de auditoría de calidad de manera congruente; (Ref: Apartados A127–A129)
 - (ii) tratan cuándo es adecuado, en otros casos, comunicar con terceros sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría; y (Ref: Apartado A130)
 - (iii) tratan la información que se debe proporcionar cuando se comunica externamente de acuerdo con los apartados 34(e)(i) y 34(e)(ii), incluida la naturaleza, momento de realización y extensión, así como la forma adecuada de comunicación. (Ref: Apartados A131–A132)
- (f) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que tratan las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con la NIGC2, y requieren que se realice una revisión de la calidad del encargo para:
 - (i) las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas;
 - (ii) las auditorías u otros encargos para los que las disposiciones legales o reglamentarias requieren una revisión de la calidad; y (Ref: Apartado A133)
 - (iii) las auditorías u otros encargos para los que la firma de auditoría determina que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a uno o varios riesgos de calidad. (Ref: Apartados A134–A137)

El proceso de seguimiento y corrección

35. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento y corrección para: (Ref: Apartado A138)
- (a) Proporcionar información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
 - (b) Tomar medidas adecuadas para responder a deficiencias identificadas con el fin de que dichas deficiencias sean corregidas oportunamente.

Diseño y realización de actividades de seguimiento

36. La firma de auditoría diseñará y realizará actividades de seguimiento para disponer de una base para la identificación de deficiencias.
37. Para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento, la firma de auditoría tendrá en cuenta: (Ref: Apartados A139–A142)
- (a) los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad;
 - (b) el diseño de las respuestas;
 - (c) el diseño del proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría y del proceso de seguimiento y corrección; (Ref: Apartados A143–A144)
 - (d) los cambios en el sistema de gestión de la calidad; (Ref: Apartado A145)
 - (e) los resultados de anteriores actividades de seguimiento, si estas siguen siendo relevantes para evaluar el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y si las medidas correctoras para tratar deficiencias identificadas con anterioridad fueron eficaces; y (Ref: Apartados A146–A147)
 - (f) Otra información relevante, incluidas las quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con

las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC, información de inspecciones externas e información de proveedores de servicios. (Ref: Apartados A148–A150)

38. En sus actividades de seguimiento, la firma de auditoría incluirá la inspección de encargos finalizados y determinará los encargos y socios de los encargos a seleccionar. A tal efecto, la firma de auditoría: (Ref: Apartados A141, A151–A154)
- (a) tendrá en cuenta las cuestiones mencionadas en el apartado 37;
 - (b) considerará la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría y los encargos y socios de los encargos sujetos a dichas actividades de seguimiento; y
 - (c) seleccionará al menos un encargo finalizado por cada socio del encargo de manera cíclica determinada por la firma de auditoría.
39. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que:
- (a) requieran que las personas que realizan las actividades de seguimiento tengan la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para realizar dichas actividades eficazmente; y
 - (b) traten la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Dichas políticas o procedimientos prohibirán a los miembros del equipo del encargo o al revisor de la calidad de un encargo que realicen una inspección de ese encargo. (Ref: Apartados A155–A156)

Evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias

40. La firma de auditoría evaluará los hallazgos para determinar si existen deficiencias, incluido en el proceso de seguimiento y corrección. (Ref: Apartados A157–A162)

Evaluación de las deficiencias identificadas

41. La firma de auditoría evaluará la gravedad y generalización de las deficiencias identificadas: (Ref: Apartados A161, A163–A164)
- (a) Investigando el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas. Al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para investigar el origen o los orígenes, la firma de auditoría tendrá en cuenta la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible gravedad. (Ref: Apartados A165–A169)
 - (b) Evaluando el efecto de las deficiencias identificadas, individualmente o en conjunto, sobre el sistema de gestión de la calidad.

Respuesta a las deficiencias identificadas

42. La firma de auditoría diseñará e implementará medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas que den respuesta al análisis del origen. (Ref: Apartados A170–A172)
43. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección evaluarán si las medidas correctoras:
- (a) están adecuadamente diseñadas para tratar las deficiencias identificadas y su correspondiente origen u orígenes y determinarán si han sido implementadas; y
 - (b) implementadas para tratar deficiencias identificadas con anterioridad son eficaces.
44. Si la evaluación indica que las medidas correctoras no están adecuadamente diseñadas e implementadas o no son eficaces, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección tomarán las medidas adecuadas para determinar que las medidas correctoras se modifican adecuadamente hasta ser eficaces.

Hallazgos en relación con un determinado encargo

45. La firma de auditoría responderá a las circunstancias cuando los hallazgos indiquen que hay uno o varios encargos en los que, durante su realización, se omitieron procedimientos requeridos o si el informe emitido puede no ser adecuado. La respuesta de la

firma de auditoría incluirá: (Ref: Apartado A173)

- (a) tomar las medidas adecuadas para cumplir las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) cuando se considere que el informe no es adecuado, considerar las implicaciones y tomar las medidas adecuadas, incluido considerar si debería obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación continua relacionada con el seguimiento y corrección

46. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección comunicarán, en el momento oportuno, a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartado A174)
- (a) una descripción de las actividades de seguimiento realizadas;
 - (b) las deficiencias identificadas, incluida la gravedad y generalización de estas; y
 - (c) las medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas.
47. La firma de auditoría comunicará las cuestiones descritas en el apartado 46 a los equipos de los encargos y a otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad para permitirles tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades.

Requerimientos de la red o servicios de la red

48. Cuando la firma de auditoría pertenezca a una red, deberá conocer, en su caso: (Ref: Apartados A19, A175)
- (a) los requerimientos establecidos por la red con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos los requerimientos a la firma de auditoría de implementación o utilización de recursos o servicios diseñados o proporcionados de otra forma por la red o a través de esta (es decir, requerimientos de la red);
 - (b) cualquiera de los servicios o recursos proporcionados por la red que la firma de auditoría elija implementar o utilizar en el diseño, implementación o funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad (es decir, servicios de la red); y
 - (c) las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con cualquier actuación que sea necesaria para implementar o utilizar los requerimientos de la red o los servicios de la red. (Ref: Apartado A176)

La firma de auditoría sigue siendo responsable de su sistema de gestión de la calidad, así como de los juicios profesionales aplicados en el diseño, implementación y funcionamiento de dicho sistema. La firma de auditoría no permitirá que el cumplimiento de los requerimientos de la red o la utilización de los servicios de la red contravengan los requerimientos de esta NIGC. (Ref: Apartado A177)

49. Basándose en el conocimiento obtenido en el apartado 48, la firma de auditoría:
- (a) determinará el modo en que los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes para el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y se tienen en cuenta en este, incluido el modo en que se deben implementar; y (Ref: Apartado A178)
 - (b) evaluará si es necesario que los requerimientos de la red o los servicios de la red sean adaptados o complementados por la firma de auditoría para adecuarlos a su sistema de gestión de la calidad y, en su caso, cómo debe hacerse. (Ref: Apartados A179–A180)

Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

50. En circunstancias en las que la red realiza actividades de seguimiento en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, la firma de auditoría:
- (a) determinará el efecto de las actividades de seguimiento realizadas por la red sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría de conformidad con los apartados 36–38;
 - (b) determinará las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con las actividades de seguimiento, incluida

cualquier actuación relacionada realizada por la firma de auditoría; y

- (c) como parte de la evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias del apartado 40, obtendrá de la red, en el momento oportuno, los resultados de las actividades de seguimiento. (Ref: Apartado A181)

Actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red

51. La firma de auditoría:

- (a) conocerá el alcance global de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red, incluidas las actividades de seguimiento realizadas para determinar que los requerimientos de la red se han implementado adecuadamente en las firmas de la red, y el modo en que la red comunicará a la firma de auditoría los resultados de sus actividades de seguimiento;
- (b) por lo menos una vez al año, obtendrá información de la red sobre los resultados globales de las actividades de seguimiento en las firmas de la red, en su caso, y: (Ref: Apartados A182–A184)
 - (i) comunicará la información a los equipos de los encargos y a otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, según corresponda, para permitirles tomar de inmediato medidas adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades; y
 - (ii) considerará el efecto de la información sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Deficiencias en los requerimientos de la red o en los servicios de la red identificadas por la firma de auditoría

52. Si la firma de auditoría identifica una deficiencia en los requerimientos de la red o en los servicios de la red, esta: (Ref: Apartado A185)

- (a) comunicará a la red la información relevante acerca de la deficiencia identificada; y
- (b) de conformidad con el apartado 42, diseñará e implementará medidas correctoras para tratar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o en los servicios de la red. (Ref: Apartado A186)

Evaluación del sistema de gestión de la calidad

53. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este evaluarán, en nombre de la firma de auditoría, dicho sistema. La evaluación se realizará en un momento determinado y se repetirá por lo menos una vez al año. (Ref: Apartados A187–A189)

54. Basándose en la evaluación, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este concluirán, en nombre de la firma de auditoría, alguna de las siguientes: (Ref: Apartados A190, A195)

- (a) el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad; o (Ref: Apartado A191)
- (b) excepto por las cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto grave pero no generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad, dicho sistema proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad; o (Ref: Apartado A192)
- (c) el sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A192–A194)

55. Si la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este alcanzan la conclusión descrita en el apartado 54(b) o 54(c), la firma de auditoría: (Ref: Apartado A196)

- (a) tomará medidas adecuadas de inmediato; y
- (b) lo comunicará a:
 - (i) los equipos de los encargos y otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la

calidad, en la medida en que corresponda a sus responsabilidades; y (Ref: Apartado A197)

- (ii) terceros de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requeridos por el apartado 34(e). (Ref: Apartado A198)

56. La firma de auditoría realizará evaluaciones periódicas del desempeño de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad. A tal efecto, la firma de auditoría tendrá en cuenta la evaluación del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A199–A201)

Documentación

57. La firma de auditoría preparará documentación de su sistema de gestión de la calidad suficiente para: (Ref: Apartados A202–A204)

- (a) sustentar un conocimiento congruente del sistema de gestión de la calidad por parte del personal, incluido el conocimiento de sus funciones y responsabilidades relacionadas con el sistema y con la realización de encargos;
- (b) sustentar la congruencia en la implementación y funcionamiento de las respuestas; y
- (c) proporcionar evidencia del diseño, implementación y funcionamiento de las respuestas, para sustentar la evaluación del sistema de gestión de la calidad por la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este.

58. Al preparar la documentación, la firma de auditoría incluirá:

- (a) la identificación de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;
- (b) los objetivos de calidad y los riesgos de calidad de la firma de auditoría; (Ref: Apartado A205)
- (c) una descripción de las respuestas y del modo en que la firma responde con estas a los riesgos de calidad;
- (d) con respecto al proceso de seguimiento y corrección:
 - (i) evidencia de las actividades de seguimiento realizadas;
 - (ii) la evaluación de los hallazgos y las deficiencias identificadas, y su origen u orígenes;
 - (iii) las medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas y la evaluación del diseño e implementación de dichas medidas; y
 - (iv) comunicaciones sobre el seguimiento y corrección; y
- (e) el fundamento de la conclusión alcanzada de conformidad con el apartado 54.

59. La firma de auditoría documentará las cuestiones enumeradas en el apartado 58 relacionadas con requerimientos de la red o servicios de la red y la evaluación de los requerimientos de la red o servicios de la red de conformidad con el apartado 49(b). (Ref: Apartado A206)

60. La firma de auditoría establecerá un plazo de conservación de la documentación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría que sea suficiente para permitirle realizar el seguimiento del diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o un periodo más largo si las disposiciones legales o reglamentarias así lo requieren.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIGC (Ref: Apartados 3-4)

A1. Otros pronunciamientos del IAASB, incluidas la NIER 2400 (Revisada)⁵ y la NIEA 3000 (Revisada)⁶ también establecen requerimientos al socio del encargo sobre la gestión de la calidad en el encargo.

⁵ Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*

⁶ Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada) *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*

- A2. El Código de ética del IESBA⁷ contiene requerimientos y guía de aplicación para los profesionales de la contabilidad que les permiten cumplir sus responsabilidades de actuar en el interés público. Como se indica en el apartado 15, en el contexto de la realización del encargo como se describe en esta NIGC, realizar encargos de calidad de manera congruente es parte de la responsabilidad del profesional de la contabilidad de actuar en interés público.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartados 6-9)

- A3. Es posible que la firma de auditoría utilice una terminología o marcos distintos para describir los componentes de su sistema de gestión de la calidad.
- A4. Estos son algunos ejemplos de la naturaleza interconectada de los componentes:
- El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría establece el proceso que debe seguir la firma de auditoría en la implementación de un enfoque basado en el riesgo en el sistema de gestión de la calidad.
 - El componente de gobierno y liderazgo establece el entorno que sustenta el sistema de gestión de la calidad.
 - Los componentes de recursos y de información y comunicación permiten el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
 - El proceso de seguimiento y corrección es un proceso diseñado para realizar el seguimiento de todo el sistema de gestión de la calidad. Los resultados del proceso de seguimiento y corrección proporcionan información relevante para el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.
 - Pueden existir relaciones entre cuestiones específicas, por ejemplo, determinados aspectos de los requerimientos de ética aplicables son relevantes para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.
- A5. La seguridad razonable se alcanza cuando el sistema de gestión de la calidad reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de que no se alcancen los objetivos descritos en el apartado 14(a) y (b). La seguridad razonable no es un grado de seguridad absoluta porque existen limitaciones inherentes a un sistema de gestión de la calidad. Estas limitaciones incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de gestión de la calidad puede dejar de funcionar, por ejemplo, debido al error o al comportamiento humanos o a fallos en las aplicaciones de tecnologías de la información (TI).

Aplicabilidad de esta NIGC (Ref: Apartado 12)

- A6. El objetivo de esta NIGC proporciona el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta, establece el resultado que persigue esta norma y tiene como finalidad facilitar a la firma de auditoría la comprensión de lo que debe conseguir y, cuando es necesario, los medios adecuados para ello.
- A7. Los requerimientos de esta NIGC se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.
- A8. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplir con ellos. En concreto, pueden:
- explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
 - incluir ejemplos que ilustran cómo se pueden aplicar los requerimientos.

Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NIGC. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas se incluyen consideraciones adicionales específicas para organizaciones de auditoría del sector público. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NIGC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NIGC.

- A9. Esta NIGC incluye, bajo el título “Definiciones”, una descripción, a efectos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Estas definiciones se proporcionan para facilitar la aplicación e interpretación congruentes de esta NIGC, y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en

⁷ *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA)

disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el IAASB en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados* publicado por la IFAC contiene los términos definidos en esta NIGC. El Glosario de términos incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIGC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

Definiciones

Deficiencia (Ref: Apartado 16(a))

- A10. La firma de auditoría identifica deficiencias mediante la evaluación de hallazgos. Una deficiencia puede tener su origen en un hallazgo o en una combinación de hallazgos.
- A11. Cuando se identifica una deficiencia como resultado de no haber identificado o valorado adecuadamente un riesgo de calidad, o una combinación de riesgos de calidad, también pueden estar ausentes la respuesta o respuestas para responder a dichos riesgos de calidad, o no haber sido adecuadamente diseñadas o implementadas.
- A12. Los demás aspectos del sistema de gestión de la calidad son los requerimientos de esta NIGC que tratan:
- la asignación de responsabilidades (apartados 20-22);
 - el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría;
 - el proceso de seguimiento y corrección y
 - la evaluación del sistema de gestión de la calidad.

Ejemplos de deficiencias relacionadas con otros aspectos del sistema de gestión de la calidad

- El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría no identifica información indicativa de cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos y de la necesidad de establecer objetivos de calidad adicionales, o de modificar los riesgos de calidad o las respuestas.
- El proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría no está diseñado o implementado para:
 - Proporcionar información fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
 - Permitir que la firma de auditoría tome medidas adecuadas para responder a deficiencias identificadas con el fin de que dichas deficiencias sean corregidas oportunamente.
- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este no realizan la evaluación anual del sistema.

Equipo del encargo (Ref: Apartado 16(f))

- A13. La NIA 220 (Revisada)⁸ proporciona orientaciones para la aplicación de la definición de equipo del encargo en el contexto de una auditoría de estados financieros.

Inspecciones externas (Ref: Apartado 16(g))

- A14. En algunas circunstancias, un organismo externo de supervisión puede realizar otros tipos de inspecciones, por ejemplo, revisiones temáticas que se centran, para una selección de firmas de auditoría, en determinados aspectos de los encargos de auditoría o en prácticas generalizadas en toda la firma de auditoría.

Hallazgos (Ref: Apartado 16(h))

- A15. Como parte de la recopilación de hallazgos de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes, la firma de auditoría puede identificar otras observaciones acerca de su sistema de gestión de la calidad, tales como resultados positivos u oportunidades para la firma de auditoría de mejorar o perfeccionar dicho sistema. En el apartado A158 se

⁸ NIA 220 (Revisada), apartados A15–A25

explica de qué modo puede utilizar la firma de auditoría otras observaciones en su sistema de gestión de la calidad.

A16. El apartado A148 proporciona ejemplos de información procedente de otras fuentes relevantes.

A17. Las actividades de seguimiento incluyen el seguimiento de los encargos, tal como la inspección de estos. Además, las inspecciones externas y otras fuentes relevantes pueden incluir información relacionada con encargos específicos. Como resultado, la información sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad incluye hallazgos en los encargos que pueden ser indicativos de hallazgos relacionados con el sistema de gestión de la calidad.

Firma de auditoría (Ref: Apartado 16(i))

A18. La definición de “firma de auditoría” en los requerimientos de ética aplicables puede diferir de la que se establece en esta NIGC.

Red (Ref: Apartados 16(l), 48)

A19. Las redes y las firmas de la red se pueden estructurar de diversas formas. Por ejemplo, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría:

- la red puede establecer requerimientos para la firma de auditoría en relación con su sistema de gestión de la calidad o proporcionar servicios utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos;
- otras firmas de la red pueden proporcionar servicios (por ejemplo, recursos) que la firma de auditoría utiliza en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; u
- otras estructuras u organizaciones de la red pueden establecer requerimientos para la firma de auditoría en relación con su sistema de gestión de la calidad o proporcionar servicios.

A efectos de esta NIGC, cualquier requerimiento de la red o servicio de la red obtenido de la red, de otra firma de la red o de otras estructuras u organizaciones de la red se consideran “requerimientos de la red o servicios de la red”.

Personal (Ref: Apartado 16(n))

A20. Además del personal (es decir, personas de la firma de auditoría), la firma de auditoría puede utilizar personas externas a la firma de auditoría en la realización de actividades del sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Por ejemplo, las personas externas a la firma de auditoría pueden incluir personas de otras firmas de la red (por ejemplo, personas de un centro de prestación de servicios de una firma de la red) o personas empleadas por un proveedor de servicios (por ejemplo, el auditor de un componente de otra firma de auditoría no perteneciente a la red de la firma de auditoría).

A21. El personal incluye asimismo a los socios y empleados de otras estructuras de la firma de auditoría, tal como un centro de prestación de servicios de la firma de auditoría.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 16(t), 29)

A22. Los requerimientos de ética relevantes que son aplicables en el contexto de un sistema de gestión de la calidad pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. El término “profesional de la contabilidad” puede ser definido por los requerimientos de ética aplicables. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA define el término “profesional de la contabilidad” y además explica el alcance de las disposiciones de este que son aplicables a los profesionales de la contabilidad en ejercicio individuales y a sus firmas de auditoría.

A23. El Código de ética del IESBA trata las circunstancias en las que las disposiciones legales y reglamentarias impiden que el profesional de la contabilidad cumpla determinadas partes del Código. Reconoce, además, que pueden existir jurisdicciones en las que existan disposiciones en normas legales o reglamentarias que difieran o vayan más allá de las que se establecen en el Código de ética del IESBA y que es necesario que los profesionales de la contabilidad de dichas jurisdicciones conozcan esas diferencias y cumplan las disposiciones más exigentes salvo que esté prohibido por disposición legal o reglamentaria.

A24. Varias disposiciones de los requerimientos de ética aplicables pueden ser de aplicación solo a las personas en el contexto de la realización de encargos y no a la firma de auditoría en sí. Por ejemplo:

- La parte 2 del Código de ética del IESBA es aplicable a las personas que son profesionales de la contabilidad en ejercicio cuando llevan a cabo actividades profesionales en virtud de su relación con la firma de auditoría ya sea como

contratistas, empleados o propietarios y también puede ser aplicable en el contexto de la realización de encargos.

- Determinados requerimientos de las partes 3 y 4 del Código de ética del IESBA también son aplicables a las personas que son profesionales de la contabilidad en ejercicio cuando llevan a cabo actividades profesionales para clientes.

Es posible que el cumplimiento por las personas de dichos requerimientos de ética aplicables tenga que ser tratado en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Ejemplo de requerimientos de ética relevantes que son aplicables solo a las personas y no a la firma de auditoría y que están relacionados con la realización de encargos

La parte 2 del Código de ética del IESBA trata las presiones para incumplir los principios fundamentales e incluye requerimientos de que una persona:

- no permitirá que las presiones ejercidas por otros produzcan un incumplimiento de los principios fundamentales; o
- no presionará a otros cuando sepa, o tenga motivos para creer, que produciría que esos terceros incumplieran los principios fundamentales.

Por ejemplo, pueden surgir circunstancias en las que, al realizar un encargo, una persona considere que el socio del encargo u otro miembro de categoría superior del encargo le ha presionado para incumplir los principios fundamentales.

Respuesta (Ref: Apartado 16(u))

- A25. Las políticas se implementan mediante las actuaciones del personal o de otras personas cuyas actuaciones están sujetas a las políticas (incluidos los equipos de los encargos) o evitando actuaciones que estarían en conflicto con las políticas de la firma de auditoría.
- A26. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante su documentación formal, u otras comunicaciones, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la firma de auditoría. Los procedimientos pueden ser aplicados a través de las actuaciones permitidas por aplicaciones de TI, o por otros aspectos del entorno de TI de la firma de auditoría.
- A27. Si la firma de auditoría utiliza personas externas a ella en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos, es posible que deba diseñar distintas políticas o procedimientos para tratar las actuaciones de las personas. La NIA 220 (Revisada)⁹ proporciona orientaciones cuando es necesario diseñar distintas políticas o procedimientos para tratar las actuaciones de las personas externas a la firma de auditoría en el contexto de una auditoría de estados financieros.

Proveedor de servicios (Ref: Apartado 16(v))

- A28. Los proveedores de servicios incluyen a los auditores de los componentes que pertenecen a firmas de auditoría que no pertenecen a la red de la firma de auditoría.

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref: Apartado 17)

A29. Ejemplos de cuándo un requerimiento de esta NIGC puede no ser aplicable a la firma de auditoría

- La firma de auditoría es un profesional ejerciente individual. Por ejemplo, los requerimientos que tratan de la estructura organizativa y de la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad dentro de la firma de auditoría, de la dirección, de la supervisión y revisión y del tratamiento de las diferencias de opinión pueden no ser relevantes.
- La firma de auditoría solo realiza encargos de servicios relacionados. Por ejemplo, si no se requiere que la firma de auditoría mantenga la independencia para los encargos de servicios relacionados, el requerimiento de obtener una confirmación por escrito de todo el personal sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia no sería aplicable.

El sistema de gestión de la calidad

Diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 19)

⁹ NIA 220 (Revisada), apartados A23–A25

- A30. La gestión de la calidad no es una función separada de la firma de auditoría; es la integración de una cultura que demuestra un compromiso con la calidad a través de la estrategia, las actividades operativas y los procesos de negocio de la firma de auditoría. Como resultado, diseñar el sistema de gestión de la calidad y las actividades operativas y procesos de negocio de la firma de auditoría de manera integrada puede promover un enfoque armonioso en relación con la gestión de la firma de auditoría y mejorar la efectividad de la gestión de la calidad.
- A31. Es probable que la calidad de los juicios profesionales aplicados por la firma de auditoría se vea incrementada cuando las personas que aplican dichos juicios muestran una actitud que incluye una mente inquisitiva, lo que supone:
- considerar la fuente, relevancia y suficiencia de la información obtenida acerca del sistema de gestión de la calidad, incluida la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos; y
 - permanecer abiertos y atentos a la necesidad de una mayor investigación o de otra actuación.

Responsabilidades (Ref: Apartados 20–21, 28(d))

- A32. El componente de gobierno y liderazgo incluye un objetivo de calidad de que la firma de auditoría tenga una estructura organizativa y una asignación de funciones, responsabilidades y autoridad adecuadas para permitir el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.
- A33. Sin perjuicio de la asignación de responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de conformidad con el apartado 20, la firma de auditoría sigue siendo responsable última del sistema de gestión de la calidad y de hacer que las personas se responsabilicen de las funciones que les han sido asignadas y rindan cuentas de ellas. Por ejemplo, de conformidad con los apartados 53 y 54, aunque la firma de auditoría asigne la evaluación del sistema de gestión de la calidad y la conclusión sobre este a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, la firma de auditoría es responsable de la evaluación y de la conclusión.
- A34. La persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad de las cuestiones enumeradas en el apartado 20 son, por lo general, socios de la firma de auditoría de modo que tienen la adecuada influencia y autoridad dentro de la firma de auditoría, como requiere el apartado 21. Sin embargo, en función de la estructura legal de la firma de auditoría, puede haber circunstancias en las que una o varias personas pueden no ser socios de la firma de auditoría pero tener la adecuada influencia y autoridad dentro de la firma de auditoría para desempeñar la función que les ha sido asignada debido a acuerdos formales alcanzados por la firma de auditoría o por su red.
- A35. El modo en que la firma de auditoría asigna funciones, responsabilidades y autoridad internamente puede variar y las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer determinados requerimientos para la firma de auditoría que afectan a la estructura de liderazgo y dirección o a las responsabilidades que tienen asignadas. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20 pueden a su vez asignar funciones, procedimientos, tareas o actuaciones a otras personas para que las ayuden a cumplir sus responsabilidades. No obstante, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20 siguen siendo responsables de las responsabilidades que les han sido asignadas y deben rendir cuenta de estas.

Ejemplo de graduación para demostrar cómo se puede realizar la asignación de funciones y responsabilidades

- En una firma de auditoría menos compleja, la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este se puede asignar a un socio director con responsabilidad única de supervisión de la firma de auditoría. Esa persona puede también asumir la responsabilidad de todos los aspectos del sistema de gestión de la calidad, incluida la responsabilidad operativa de dicho sistema, el cumplimiento de los requerimientos de independencia y el proceso de seguimiento y corrección.
- En una firma de auditoría más compleja, pueden existir múltiples niveles de liderazgo que reflejan la estructura organizativa de la firma de auditoría, y la firma de auditoría puede tener un órgano de gobierno independiente que ejerce la supervisión no ejecutiva de esta y puede incluir personas externas. Además, la firma de auditoría puede asignar responsabilidades operativas de determinados aspectos del sistema de gestión de la calidad más allá de los que se detallan en el apartado 20(c), tales como la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de ética o de la gestión de una línea de servicio.

- A36. El cumplimiento de los requerimientos de independencia es esencial para la realización de auditorías o revisiones de estados

financieros o de otros encargos de que proporcionan un grado de seguridad, y es lo que esperan los interesados que confían en los informes de la firma de auditoría. La persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia son, por lo general, responsables de la supervisión de todas las cuestiones relacionadas con la independencia con el fin de que la firma de auditoría diseñe e implemente un enfoque sólido y congruente para tratar los requerimientos de independencia.

- A37. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales establezcan requerimientos adicionales para cada persona a la que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20, tales como requerimientos de habilitación profesional, formación profesional o desarrollo profesional continuo.
- A38. La experiencia y los conocimientos adecuados para la persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad incluye, por lo general, un conocimiento de las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría y experiencia con las operaciones de negocio de la firma de auditoría.

El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría (Ref: Apartado 23)

- A39. El modo en que la firma de auditoría diseña su proceso de valoración del riesgo puede verse afectado por la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, incluida la forma en la que está estructurada y organizada.

Ejemplos de graduación para demostrar cómo puede diferir el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad tengan el suficiente conocimiento de la firma de auditoría y de sus encargos para realizar el proceso de valoración del riesgo. Además, la documentación de los objetivos de calidad, de los riesgos de calidad y de las respuestas puede ser menos extensa que para una firma de auditoría más compleja (por ejemplo, se puede documentar en un documento único).
- En una firma de auditoría más compleja, puede haber un proceso formal de valoración del riesgo en el que participan múltiples personas y se realizan numerosas actividades. El proceso puede estar centralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se pueden establecer centralizadamente, para todas las unidades de negocio, funciones y líneas de servicio) o descentralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se establecen a nivel de las unidades de negocio, funciones y líneas de servicio, y los resultados se combinan a nivel de firma de auditoría). La red a la que pertenece la firma de auditoría también puede proporcionarle los objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas que se deben incluir en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

- A40. El proceso de establecimiento de los objetivos de calidad, de identificación y valoración de los riesgos de calidad y del diseño e implementación de respuestas es iterativo, y no se pretende que los requerimientos de esta NIGC sean tratados de modo lineal. Por ejemplo:

- En la identificación y valoración de los riesgos de calidad, es posible que la firma de auditoría determine que es necesario establecer uno o varios objetivos de calidad adicionales.
- En el diseño e implementación de respuestas, es posible que la firma de auditoría determine que no se identificó ni trató un riesgo de calidad.

- A41. Las fuentes de información que permiten que la firma de auditoría establezca los objetivos de calidad, identifique y valore los riesgos de calidad y diseñe e implemente las respuestas forman parte del componente de información y comunicación de la firma de auditoría e incluyen:

- Los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (véanse los apartados 42 y A171).
- Información de la red o de proveedores de servicios, incluida:
 - información sobre los requerimientos de la red o los servicios de la red (véase apartado 48); y
 - otra información de la red, incluida información sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red (véanse los apartados 50-51).

Otra información, tanto interna como externa, también puede ser relevante para el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría, tal como:

- Información relativa a quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC.
- Los resultados de inspecciones externas.
- Información de las autoridades reguladoras sobre las entidades para las que la firma de auditoría realiza encargos, que se pone a disposición de la firma de auditoría, tal como información de una autoridad reguladora de valores sobre una entidad para la que la firma de auditoría realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad o incumplimiento de la normativa sobre valores).
- Cambios en el sistema de gestión de la calidad que afectan a otros aspectos del sistema, por ejemplo, cambios en los recursos de la firma de auditoría.
- Otras fuentes externas, tales como actuaciones de las autoridades reguladoras y litigios contra la firma de auditoría u otras firmas de auditoría en la misma jurisdicción que pueden poner de relieve áreas que la firma de auditoría debería considerar.

Establecer los objetivos de calidad (Ref: Apartado 24)

- A42. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de profesionales pueden establecer requerimientos que den lugar a objetivos de calidad adicionales. Por ejemplo, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que la firma de auditoría nombre personas no ejecutivas para su estructura de gobierno y que la firma de auditoría considere necesario establecer objetivos de calidad adicionales para tratar los requerimientos.
- A43. Puede ocurrir que la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos sean tales que la firma de auditoría no considere necesario establecer objetivos de calidad adicionales.
- A44. La firma de auditoría puede establecer sub-objetivos para mejorar su identificación y valoración de los riesgos de calidad y el diseño e implementación de respuestas.

Identificar y valorar los riesgos de calidad (Ref: Apartado 25)

- A45. Pueden existir otras condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones no descritos en el apartado 25(a) que pueden afectar negativamente a la consecución de un objetivo de calidad.
- A46. Un riesgo se origina por cómo y en qué medida una condición, hecho, circunstancia, acción u omisión pueden afectar negativamente a la consecución de un objetivo de calidad. No todos los riesgos cumplen la definición de riesgo de calidad. El juicio profesional ayuda a la firma de auditoría a determinar si un riesgo constituye un riesgo de calidad, que se basa en la consideración por la firma de auditoría de si hay una posibilidad razonable de que exista el riesgo y de que, individualmente o en combinación con otros riesgos, afecte de negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad.

<i>Ejemplos de conocimiento por la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad</i>	<i>Ejemplos de riesgos de calidad que pueden surgir</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Las decisiones y actuaciones estratégicas y operativas de la firma de auditoría, sus procesos de negocio y su modelo de negocio: Los objetivos financieros generales de la firma de auditoría dependen en exceso de la extensión de servicios proporcionados por la firma de auditoría que no están incluidos en el alcance de esta NIGC. 	<p>En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se distribuyen o asignan los recursos dando prioridad a los servicios proporcionados por la firma de auditoría que no están incluidos en el alcance de esta NIGC lo que puede afectar negativamente a la calidad de los encargos que sí están incluidos en el alcance de esta NIGC. • Las decisiones sobre las prioridades financieras y operativas no consideran plena o adecuadamente la importancia de la calidad en la realización de los encargos incluidos en el alcance de esta NIGC.
<ul style="list-style-type: none"> • Las características y el estilo de 	<p>En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de</p>

<p>dirección de los dirigentes: La firma de auditoría es una firma de auditoría de pequeña dimensión con algunos socios de los encargos que comparten la autoridad.</p>	<p>calidad tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No están claramente definidas ni asignadas las responsabilidades de los dirigentes en relación con la calidad y rendición de cuentas al respecto. • Las actuaciones y comportamientos de los dirigentes que no promueven la calidad no se cuestionan.
<ul style="list-style-type: none"> • La complejidad y las características operativas de la firma de auditoría: La firma de auditoría ha concluido recientemente un acuerdo de fusión con otra firma de auditoría. 	<p>En el contexto de recursos, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Es posible que los recursos tecnológicos de las dos firmas de auditoría fusionadas no sean compatibles. • Es posible que los equipos de los encargos utilicen recursos intelectuales desarrollados por una de las firmas de auditoría antes de la fusión que no son congruentes con la nueva metodología utilizada por la nueva firma de auditoría resultante de la fusión.

A47. Debido a la naturaleza evolutiva del sistema de gestión de la calidad, las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden dar lugar a condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden producir riesgos de calidad adicionales. Por ejemplo, la firma de auditoría puede implementar un recurso (por ejemplo, un recurso tecnológico) para responder a un riesgo de calidad, y la utilización de dicho recurso puede originar riesgos de calidad.

A48. El grado en que un riesgo, individualmente o en combinación con otros riesgos, puede afectar negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad puede variar sobre la base de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan el riesgo, teniendo en cuenta, por ejemplo:

- El modo en que la condición, hecho, circunstancia, acción u omisión podría afectar negativamente a la consecución del objetivo de calidad.
- Con qué frecuencia se espera que ocurra el hecho, circunstancia, acción u omisión.
- Cuánto tiempo transcurriría después de ocurrir el hecho, circunstancia, acción u omisión para que tuviera un efecto y, si en ese tiempo, la firma de auditoría tendría oportunidad de responder para mitigar su efecto.
- Durante cuánto tiempo la condición, hecho, circunstancia, acción u omisión afectaría a la consecución del objetivo de calidad una vez que hubiera ocurrido.

No es necesario que se asignen a los riesgos de calidad clasificaciones o puntuaciones formales, aunque no se impide que lo hagan las firmas de auditoría.

Diseño e implementación de respuestas para responder a los riesgos de calidad (Ref: Apartados 16(u), 26)

A49. La naturaleza, momento de realización y extensión de las respuestas se basan en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad, que es la probabilidad de existencia y el efecto en la consecución de uno o varios objetivos de calidad considerados.

A50. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden operar en la firma de auditoría o en el encargo, o puede haber una combinación de responsabilidades de tomar medidas en la firma de auditoría y en el encargo.

Ejemplos de respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría que operan tanto en la firma de auditoría como en el encargo

La firma de auditoría establece políticas o procedimientos relativos a las consultas que incluyen a quién deberían realizar sus consultas los equipos de los encargos y las cuestiones específicas para las que se requiere consultar. La firma de auditoría nombra a personas con la debida cualificación y experiencia a las que se debe consultar. El equipo del encargo es responsable de identificar la ocurrencia de cuestiones que se deben consultar y de implementar las conclusiones de la consulta¹⁰.

A51. Es posible que la necesidad de políticas o procedimientos formalmente documentados sea mayor en el caso de firmas de

¹⁰ NIA 220 (Revisada), apartado 35

auditoría con mucho personal o una gran dispersión geográfica, con el fin de lograr la congruencia en la firma de auditoría.

Cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos (Ref: Apartado 27)

A52. Ejemplo de graduación para demostrar cómo pueden variar las políticas o los procedimientos para identificar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la firma de auditoría tenga políticas o procedimientos informales para identificar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos, en especial cuando la persona o las personas responsables del establecimiento de objetivos de calidad, de la identificación y valoración de los riesgos de calidad y del diseño e implementación de respuestas pueden identificar dicha información en el curso normal de sus actividades.
- En una firma de auditoría más compleja, es posible que la firma de auditoría requiera establecer políticas o procedimientos más formales para identificar y considerar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos. Esto puede incluir, por ejemplo, una revisión periódica de información relativa a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos, así como el seguimiento de tendencias y hechos ocurridos en el entorno interno y externo de la firma de auditoría.

A53. Es posible que resulte necesario establecer objetivos de calidad adicionales, o añadir o modificar riesgos de calidad y respuestas, como parte de las medidas correctoras realizadas por la firma de auditoría para tratar una deficiencia identificada de conformidad con el apartado 42.

A54. Es posible que la firma de auditoría haya establecido objetivos de calidad adicionales a los que se detallan en esta NIGC. También puede ocurrir que la firma de auditoría identifique información indicativa de que ya no son necesarios unos objetivos de calidad adicionales establecidos por la firma de auditoría o de que deben ser modificados.

Gobierno y liderazgo

Compromiso con la calidad (Ref: Apartado 28(a))

A55. La cultura de la firma de auditoría es un factor importante que influye en el comportamiento del personal. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables establecen los principios de ética profesional, y son tratados con más detalle en el correspondiente componente de requerimientos de ética de esta NIGC. Los valores y actitudes profesionales pueden incluir:

- Modales profesionales, por ejemplo, puntualidad, cortesía, respeto, rendición de cuentas, sensibilidad y fiabilidad.
- Un compromiso con el trabajo en equipo.
- Mantener la mente abierta a nuevas ideas o a perspectivas diferentes en el entorno profesional.
- Perseguir la excelencia.
- Un compromiso con la mejora continua (por ejemplo, establecer expectativas más allá de los requerimientos mínimos y centrarse en la formación permanente).
- Responsabilidad social.

A56. El proceso de toma de decisiones estratégicas por la firma de auditoría, incluido el establecimiento de una estrategia de negocio, puede incluir cuestiones tales como decisiones de la firma de auditoría sobre cuestiones financieras y operativas, objetivos financieros de la firma de auditoría, modo en que se gestionan los recursos financieros, crecimiento de la cuota de mercado de la firma de auditoría, especialización sectorial o la oferta de nuevos servicios. Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden afectar directa o indirectamente a su compromiso con la calidad, por ejemplo, puede tener incentivos que se centran en prioridades financieras y operativas que pueden desalentar comportamientos que demuestren un compromiso con la calidad.

Liderazgo (Ref: Apartados 28(b) y 28(c))

A57. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para exigir a los dirigentes su responsabilidad por la calidad y la rendición de cuentas sobre ella incluyen las evaluaciones del desempeño requeridas en el apartado 56.

A58. A pesar de que los dirigentes son quienes establecen el tono al nivel superior a través de sus actuaciones y comportamientos, las

actuaciones y comunicaciones claras, congruentes y frecuentes en todos los niveles de la firma de auditoría contribuyen colectivamente a la cultura de la firma de auditoría y demuestran un compromiso con la calidad.

Estructura organizativa (Ref: Apartado 28(d))

A59. La estructura organizativa de la firma de auditoría puede incluir unidades operativas, procesos operativos, divisiones o ubicaciones geográficas y otras estructuras. En algunos casos, es posible que la firma de auditoría concentre o centralice procesos o actividades en un centro de prestación de servicios, y los equipos de los encargos pueden incluir personal del centro de servicios de la firma de auditoría que realiza tareas específicas que son repetitivas o especializadas.

Recursos (Ref: Apartado 28(e))

A60. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este o la responsabilidad operativa de dicho sistema pueden, en la mayoría de los casos, influir en la naturaleza y extensión de los recursos que la firma de auditoría obtiene, desarrolla, utiliza y mantiene y en el modo en que dichos recursos se distribuyen o asignan, así como en el momento de utilizarlos.

A61. Dado que las necesidades de recursos pueden variar con el tiempo, puede no ser factible anticipar todas las necesidades de recursos. La planificación de recursos de la firma de auditoría puede implicar determinar los recursos necesarios en la actualidad, pronosticar las necesidades de recursos futuras de la firma de auditoría y establecer los procesos para tratar las necesidades de recursos no previstas cuando surjan.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 16(t), 29)

A62. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética que determinan el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad y establece las Normas Internacionales de Independencia. Los principios fundamentales son integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional. El Código de ética del IESBA también especifica el enfoque que se requiere que aplique el profesional de la contabilidad para cumplir los principios fundamentales y, en su caso, las Normas Internacionales de Independencia. Además, el Código de ética del IESBA trata temas específicos relevantes para cumplir los principios fundamentales. Las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción también pueden incluir determinadas normas que tratan requerimientos de ética, incluida la independencia, tales como leyes de protección de datos que afectan a la confidencialidad de la información.

A63. En algunos casos, las cuestiones tratadas por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad pueden ser más específicas que las disposiciones de ética aplicables o adicionales a estas.

Ejemplos de cuestiones que una firma de auditoría puede incluir en su sistema de gestión de la calidad que son más específicas que las disposiciones de ética aplicables o adicionales a estas

- La firma de auditoría prohíbe aceptar regalos o invitaciones de un cliente, aunque su valor sea insignificante e intrascendente.
- La firma de auditoría establece periodos de rotación para todos los socios de los encargos, incluidos los que realizan otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o de servicios relacionados, y extiende los periodos de rotación a todos los miembros de categoría superior de los encargos.

A64. Otros componentes pueden afectar o estar relacionados con los requerimientos de ética aplicables.

Ejemplos de relaciones entre el componente de los requerimientos de ética aplicables y otros componentes

- El componente de información y comunicación puede tratar la comunicación de varias cuestiones relacionadas con requerimientos de ética aplicables, incluidos:
 - La comunicación por la firma de auditoría de sus requerimientos de independencia a todo el personal y a otras personas sujetas a ellos.
 - La comunicación a la firma de auditoría por el personal y los equipos de los encargos de información relevante sin temor a represalias, tales como situaciones que pueden amenazar la independencia, o incumplimientos de

requerimientos de ética aplicables.

- Como parte de los recursos del componente, la firma de auditoría puede:
 - Asignar personas para gestionar y hacer el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables o a las que se puedan consultar cuestiones relacionadas con dichos requerimientos.
 - Utilizar aplicaciones de TI para el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluido el registro y almacenamiento de información sobre independencia.

A65. Los requerimientos de ética aplicables que son relevantes para otros dependen de las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y del modo en que la firma de auditoría utiliza a terceros en su sistema de gestión de la calidad, o en la realización de encargos.

Ejemplos de requerimientos de ética que son relevantes para otros

- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia que son aplicables a firmas de la red o sus empleados. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA incluye requerimientos de independencia que son aplicables a las firmas de la red.
- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir una definición de equipo del encargo u otro concepto similar, y puede ocurrir que la definición incluya a cualquier persona que aplica procedimientos que proporcionan un grado de seguridad en relación con el encargo (por ejemplo, un auditor de un componente o un proveedor de servicios contratado para asistir a un recuento físico en un lugar lejano). En consecuencia, cualquier disposición de los requerimientos de ética aplicables que es aplicable al equipo del encargo como se define en los mismos, u otro concepto similar, también puede ser aplicable a esas personas.
- El principio de confidencialidad puede ser aplicable a la red de la firma de auditoría, a otras firmas de la red o a proveedores de servicios, cuando tienen acceso a información del cliente obtenida por la firma de auditoría.

Consideraciones para el sector público

A66. Para alcanzar los objetivos de calidad de esta NIGC relacionados con la independencia, los auditores del sector público pueden tratar la independencia en el contexto del mandato del sector público y de las medidas legales.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos

La naturaleza y las circunstancias del encargo y la integridad y los valores éticos del cliente (Ref: Apartado 30(a)(i))

A67. La información obtenida sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo puede incluir:

- el sector de la entidad para la que se realiza el encargo y los factores normativos relevantes;
- la naturaleza de la entidad, por ejemplo, sus operaciones, estructura organizativa, propiedad y gobierno de la entidad, su modelo de negocio y el modo en que está financiada; y
- la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables. Por ejemplo, en el caso de un informe integrado:
 - la materia subyacente objeto de análisis puede incluir información social, medioambiental o sobre salud y seguridad; y
 - los criterios aplicables pueden ser mediciones del resultado establecidos por un organismo de expertos reconocido.

A68. La información obtenida para sustentar los juicios de la firma de auditoría sobre la integridad y los valores éticos del cliente pueden incluir la identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplos de factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de la información obtenida sobre la integridad y los valores éticos del cliente

- La naturaleza de la entidad para la que se realiza el encargo, incluida la complejidad de su propiedad y estructura de

dirección.

- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra un gran empeño en mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una limitación del alcance del trabajo impuesta por el cliente.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

A69. La firma de auditoría puede obtener información de varias fuentes internas y externas, incluido:

- En el caso de un cliente existente, información obtenida, en su caso, de encargos actuales o anteriores, o indagaciones ante otro personal que ha realizado otros encargos para el cliente.
- En el caso de un nuevo cliente, indagaciones ante proveedores de servicios profesionales de contabilidad al cliente actuales o anteriores, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables.
- Discusiones con otros terceros, tales como bancos, asesores jurídicos y otras empresas del sector.
- Búsqueda de antecedentes en las bases de datos relevantes (que pueden ser recursos intelectuales). En algunos casos, es posible que la firma de auditoría recurra a un proveedor de servicios para realizar una búsqueda de antecedentes.

A70. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede, a menudo, ser relevante para el equipo del encargo en la planificación y ejecución del encargo. Es posible que las normas profesionales requieran específicamente que el equipo del encargo obtenga o considere esa información. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)¹¹ requiere que el socio del encargo tenga en cuenta la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad en la planificación y ejecución del encargo de auditoría.

A71. Las normas profesionales o los requerimientos legales y reglamentarios aplicables pueden incluir disposiciones específicas que deben ser tratadas antes de aceptar un cliente o de continuar la relación con un cliente o un encargo específico y pueden requerir también que la firma de auditoría realice indagaciones ante una firma de auditoría actual o predecesora cuando se acepta un encargo. Por ejemplo, cuando se haya producido un cambio de auditores, la NIA 300¹² requiere que el auditor, antes de iniciar una primera auditoría, se comunique con el auditor predecesor de conformidad con las normas de ética aplicables. El Código de ética del IESBA también incluye requerimientos para la consideración de conflictos de intereses en la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o un encargo específico y la comunicación con la firma de auditoría de auditoría actual o predecesora al aceptar un encargo que sea una auditoría o una revisión de estados financieros.

La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo (Ref: Apartado 30(a)(ii))

A72. La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables se puede ver afectada por:

- la disponibilidad de los recursos adecuados para la realización del encargo;
- el tener acceso a información para la realización del encargo, o a las personas que proporcionan esa información; y
- si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables.

Ejemplos de factores que la firma de auditoría puede considerar al determinar si están disponibles los recursos adecuados

¹¹ NIA 220 (Revisada), apartado 23

¹² NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 13(b)

para realizar el encargo

- Las circunstancias del encargo y la fecha límite en la que se requiere el informe.
- La disponibilidad de personas con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente para realizar el encargo. Esto incluye disponer de:
 - personas que asuman la responsabilidad global de dirigir y supervisar el encargo;
 - personas con conocimientos del sector o de la materia subyacente objeto de análisis o de los criterios que se deben aplicar para preparar la materia objeto de análisis, y con experiencia en los requerimientos normativos o sobre informes aplicables; y
 - personas para aplicar procedimientos de auditoría en relación con la información financiera de un componente a efectos de una auditoría de los estados financieros de un grupo.
- Si fuera necesario, la disponibilidad de expertos.
- Si se requiere una revisión de la calidad del encargo, si hay una persona disponible que cumpla los requisitos de elegibilidad de la NIGC 2.
- La necesidad de recursos tecnológicos, por ejemplo, aplicaciones de TI que permiten que el equipo del encargo aplique procedimientos a los datos de la entidad.
- La necesidad de recursos intelectuales, por ejemplo, una metodología, material de orientación específico sobre sectores o materias objeto de análisis o acceso a fuentes de información.

Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría (Ref: Apartado 30(b))

- A73. Las prioridades financieras se pueden centrar en la rentabilidad de la firma de auditoría, y los honorarios obtenidos de la realización de encargos tienen un efecto en los recursos financieros de la firma de auditoría. Las prioridades operativas pueden incluir áreas estratégicas en las que centrarse, tales como el crecimiento de la cuota de mercado de la firma de auditoría, la especialización sectorial o la oferta de nuevos servicios. Pueden existir circunstancias en las que la firma de auditoría está satisfecha con los honorarios propuestos para un encargo pero no es adecuado que la firma de auditoría acepte o continúe el encargo o la relación con el cliente (por ejemplo, cuando el cliente carece de integridad y de valores éticos).
- A74. Puede haber otras circunstancias en las que los honorarios propuestos para un encargo no son suficientes debido a su naturaleza y circunstancias, y eso puede reducir la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El Código de ética del IESBA trata los honorarios y otros tipos de remuneración, incluidas las circunstancias que pueden originar una amenaza en relación con el cumplimiento del principio de competencia y diligencia profesionales si los honorarios propuestos para un encargo son demasiado bajos.

Realización del encargo

Responsabilidades del equipo del encargo y dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartados 31(a) y 31(b))

- A75. Las normas profesionales o los requerimientos legales y reglamentarios aplicables pueden incluir disposiciones específicas en relación con la responsabilidad global del socio del encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata la responsabilidad global del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar suficiente y adecuadamente en el transcurso del encargo, así como de ser responsable de la adecuada dirección y supervisión del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo.

A76. Ejemplos de dirección, supervisión y revisión

- La dirección y supervisión del equipo del encargo puede incluir:
 - el seguimiento del progreso del encargo;
 - la consideración de lo siguiente con respecto a los miembros del equipo del encargo:
 - si comprenden las instrucciones que se les dan; y
 - si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
 - el tratamiento de las cuestiones que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la pertinente

modificación del enfoque planificado; y

- la identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.
- La revisión del trabajo realizado puede incluir considerar si:
 - el trabajo se ha realizado de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
 - se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
 - es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo planificado;
 - el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
 - la evidencia obtenida para un encargo de que proporciona un grado de seguridad es suficiente y adecuada para fundamentar el informe; y
 - se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

A77. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría utilice personal de un centro de prestación de servicios en la propia firma de auditoría o personas de un centro de prestación de servicios en otra firma de la red para aplicar procedimientos en relación con el encargo (es decir, el personal u otras personas pertenecen al equipo del encargo). En estas circunstancias, es posible que la firma de auditoría tenga políticas o procedimientos que traten específicamente de la dirección y supervisión de esas personas y de la revisión de su trabajo, tales como:

- los aspectos del encargo que se pueden asignar a las personas del centro de prestación de servicios;
- el modo en que se espera que el socio del encargo, o la persona nombrada por él, dirija, supervise y revise el trabajo realizado por las personas del centro de prestación de servicios; y
- los protocolos de comunicación entre el equipo del encargo y las personas del centro de prestación de servicios.

Juicio profesional y escepticismo profesional (Ref: Apartado 31(c))

A78. El escepticismo profesional sustenta la calidad de los juicios aplicados en un encargo de que proporciona un grado de seguridad y, a través de estos juicios, la efectividad global del equipo del encargo en la realización del encargo de que proporciona un grado de seguridad. Es posible que otros pronunciamientos del IAASB traten de la aplicación del juicio profesional o del escepticismo profesional en los encargos. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)¹³ proporciona ejemplos de impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional y posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos.

Consultas (Ref: Apartado 31(d))

A79. Por lo general, consultar implica la discusión de las cuestiones complejas o controvertidas, al nivel profesional adecuado, con personas de dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen conocimientos especializados. Un entorno que refuerce la importancia y ventajas de las consultas y que fomente las consultas por parte de los equipos de los encargos puede contribuir a sustentar una cultura que demuestra un compromiso con la calidad.

A80. La firma de auditoría puede determinar las cuestiones complejas o controvertidas que requieren ser consultadas, o el equipo del encargo puede identificarlas. La firma de auditoría puede también especificar el modo en que se deben acordar e implementar las conclusiones.

A81. La NIA 220 (Revisada)¹⁴ incluye requerimientos dirigidos al socio del encargo en relación con las consultas.

¹³ NIA 220 (Revisada), apartados A34–A36

¹⁴ NIA 220 (Revisada), apartado 35

Diferencias de opinión (Ref: Apartado 31(e))

A82. La firma de auditoría puede fomentar que las diferencias de opinión se identifiquen en una fase temprana y puede especificar los pasos que se deben seguir para manifestarlas y tratarlas, incluido el modo en que se debe resolver la cuestión y en que se deberían implementar y documentar las correspondientes conclusiones. En algunas circunstancias, resolver las diferencias de opinión se puede lograr mediante consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

Documentación del encargo (Ref: Apartado 31(f))

A83. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo en determinados tipos de encargos. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias no prescriban dicho plazo, la firma de auditoría puede establecerlo. En el caso de encargos realizados según las NIA o las NIEA, un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe del encargo.

A84. La retención y conservación de la documentación del encargo puede incluir la gestión de la custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de los datos subyacentes y la correspondiente tecnología. La retención y conservación de la documentación del encargo puede implicar la utilización de aplicaciones de TI. La integridad de la documentación del encargo puede verse comprometida si la documentación se modifica, amplía o borra sin autorización para ello, o si se extravía o daña de manera definitiva.

A85. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo de conservación de la documentación del encargo. Si el plazo de conservación no está establecido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los encargos realizados y las circunstancias de la firma de auditoría, así como si la documentación del encargo es necesaria para constituir un registro de las cuestiones significativas para encargos futuros. En el caso de los encargos realizados según las NIA o las NIAE, por lo general, el plazo de conservación no es inferior a cinco años, a contar desde la fecha del informe del encargo o, en caso de que sea posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo, en su caso.

Recursos (Ref: Apartado 32)

A86. A efectos del componente de recursos, estos incluyen:

- Recursos humanos.
- Recursos tecnológicos, por ejemplo, aplicaciones de TI.
- Recursos intelectuales, por ejemplo, políticas o procedimientos por escrito, una metodología o material de orientación.

Los recursos financieros también son relevantes para el sistema de gestión de la calidad porque son necesarios para obtener, desarrollar y mantener los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Debido a que la dirección ejerce una fuerte influencia en la gestión y distribución de recursos financieros, los objetivos de calidad de gobierno y liderazgo, tales como los que tratan las prioridades financieras y operativas, tratan los recursos financieros.

A87. Los recursos pueden ser internos, o se pueden obtener externamente de la red a la que pertenece la firma de auditoría, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios. Los recursos se pueden utilizar en la realización de actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o en la realización de encargos como parte del funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. En circunstancias en las que se obtiene un recurso de la red o de otra firma de la red, los apartados 48–52 son parte de las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para la consecución de los objetivos de este componente.

Recursos humanos

Contratación, desarrollo y retención del personal y competencia y capacidad del personal (Ref: Apartados 32(a), 32(d))

A88. La competencia es la capacidad de una persona para desempeñar una función y va más allá del conocimiento de los principios, normas, conceptos, hechos y procedimientos; es la integración y aplicación de la competencia técnica, de las habilidades profesionales y de la ética, los valores y las actitudes profesionales. La competencia se puede desarrollar por varios métodos, incluida la formación profesional, la formación profesional continuada, la formación práctica, la experiencia laboral o la tutoría de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia por miembros con más experiencia.

A89. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales establezcan requerimientos que traten la competencia y capacidad, tales como requerimientos de habilitación profesional para los socios de los encargos, así como requerimientos con respecto a su formación y formación profesional continuada.

A90. *Ejemplos de políticas o procedimientos relativos a la contratación, desarrollo y retención del personal*

Las políticas o los procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría en relación con la contratación, desarrollo y retención del personal pueden tratar:

- La contratación de personas que tienen la competencia adecuada o que la pueden desarrollar.
- Programas de formación centrados en el desarrollo de la competencia del personal y en la formación profesional continuada.
- Los mecanismos de evaluación que se realizan a intervalos adecuados e incluyen áreas de competencia y otras mediciones del desempeño.
- La remuneración, promoción y otros incentivos para todo el personal, incluidos los socios de los encargos y las personas a las que se han asignado funciones y responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

El compromiso del personal con la calidad y la rendición de cuentas y el reconocimiento de su compromiso (Ref: Apartado 32(b))

A91. Las evaluaciones oportunas y la información de retorno facilitan el apoyo y promueven el desarrollo continuo de la competencia del personal. Se pueden utilizar métodos menos formales de evaluación y de retorno, por ejemplo, en el caso de firmas de auditoría con menos personal.

A92. Las actuaciones y comportamientos positivos del personal se pueden reconocer por varios medios, tales como la remuneración, la promoción u otros incentivos. En algunas circunstancias, pueden ser adecuados incentivos sencillos o informales que no estén basados en recompensas dinerarias.

A93. El modo en que la firma de auditoría pide responsabilidades al personal por sus actuaciones o comportamientos que afectan negativamente a la calidad; tales como no demostrar un compromiso con la calidad, no desarrollar y mantener la competencia para desempeñar sus funciones o para implementar las respuestas de la firma de auditoría tal como se diseñaron; puede depender de la naturaleza de la actuación o comportamiento, incluida la gravedad y la frecuencia con la que ocurre. Algunas medidas que puede tomar la firma de auditoría cuando el personal muestra actuaciones o comportamientos que afectan negativamente a la calidad incluyen:

- Formación u otra forma de desarrollo profesional.
- Considerar el efecto de la cuestión en la evaluación, remuneración, promoción u otros incentivos a las personas involucradas.
- En su caso, adoptar medidas disciplinarias.

Personas que proceden de fuentes externas (Ref: Apartado 32(c))

A94. Las normas profesionales pueden incluir responsabilidades para el socio del encargo en relación con lo adecuado de los recursos. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)¹⁵ trata la responsabilidad del socio del encargo de determinar que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos adecuados de manera oportuna y siguiendo las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría.

Miembros del equipo del encargo asignados a cada encargo (Ref: Apartado 32(d))

A95. Los miembros del equipo del encargo pueden ser asignados a los encargos:

- Por la firma de auditoría, incluido asignar personal de un centro de prestación de servicios de la firma de auditoría.
- Por la red de la firma de auditoría o por otra firma de la red cuando la firma de auditoría recurre a personas de la red o otra firma de la red para aplicar procedimientos en relación con el encargo (por ejemplo, al auditor de un componente o a un centro de prestación de servicios de la red o a otra firma de la red).

¹⁵ NIA 220 (Revisada), apartado 25

- Por un proveedor de servicios externo cuando la firma de auditoría recurre a personas de esta para aplicar procedimientos en relación con el encargo (por ejemplo, al auditor de un componente de una firma de auditoría que no pertenece a la misma red).

A96. La NIA 220 (Revisada)¹⁶ trata la responsabilidad de que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo, incluido el tiempo suficiente. La NIA 600¹⁷ desarrolla el modo de aplicar la NIA 220 (Revisada) en una auditoría de estados financieros de un grupo. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo asignados a este pueden incluir políticas o procedimientos que tratan:

- La información que puede obtener el socio del encargo y los factores a considerar en la determinación de que los miembros del equipo del encargo asignados a este, incluidos los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios, tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo.
- Cómo se pueden resolver las reservas acerca de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, en particular acerca de los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios.

A97. Los requerimientos de los apartados 48-52 también son aplicables cuando en un encargo se recurre a personas de la red de la firma de auditoría o de otra firma de la red, incluidos los auditores de un componente (véase, por ejemplo, el apartado A179).

Recursos tecnológicos (Ref: Apartado 32(f))

A98. Los recursos tecnológicos, que por lo general son aplicaciones de TI, forman parte del entorno de TI de la firma de auditoría. El entorno de TI de la firma de auditoría incluye también la infraestructura que da soporte a las TI y los procesos de TI y recursos humanos involucrados en esos procesos:

- Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas diseñados para realizar una función específica directa para el usuario o, en algunos casos, para otra aplicación.
- La infraestructura de TI está compuesta por la red de TI, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.
- Los procesos de TI son los procesos de la firma de auditoría para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, así como para la gestión de las operaciones de TI, lo que incluye el seguimiento del entorno de TI.

A99. Un recurso tecnológico puede tener varias finalidades en la firma de auditoría y algunas de ellas pueden no tener relación con el sistema de gestión de la calidad. Los recursos tecnológicos que son relevantes a efectos de esta NIGC son:

- recursos tecnológicos utilizados directamente en el diseño, implementación o funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría;
- recursos tecnológicos utilizados directamente por los equipos de los encargos en la realización de estos; y
- recursos tecnológicos que son esenciales para permitir el funcionamiento eficaz de los anteriores, tales como, en relación con una aplicación de TI, la infraestructura y los procesos de TI que le dan soporte.

Ejemplos de graduación para demostrar cómo pueden diferir los recursos tecnológicos que son relevantes a los efectos de esta NIGC

- En una firma de auditoría menos compleja, los recursos tecnológicos pueden estar compuestos por una aplicación de TI comercial utilizada por los equipos de los encargos, comprada a un proveedor de servicios. Los procesos de TI que dan soporte al funcionamiento de la aplicación de TI también pueden ser relevantes a pesar de ser sencillos (por ejemplo, procesos para autorizar el acceso a la aplicación de TI y para el procesamiento de las actualizaciones de esta).
- En una firma de auditoría más compleja, los recursos tecnológicos pueden ser más complejos y pueden incluir:

¹⁶ NIA 220 (Revisada), apartado 26

¹⁷ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 19

- Múltiples aplicaciones de TI, incluidas aplicaciones desarrolladas a medida o desarrolladas por la red de la firma de auditoría, tales como:
 - Aplicaciones de TI utilizadas por los equipos de los encargos (por ejemplo, software de los encargos y herramientas de auditoría automatizadas).
 - Aplicaciones de TI desarrolladas y utilizadas por la firma de auditoría para gestionar aspectos del sistema de gestión de la calidad (por ejemplo, aplicaciones de TI para el seguimiento de la independencia o para asignar personal a los encargos).
- Los procesos de TI que dan soporte al funcionamiento de estas aplicaciones de TI, incluidas las personas responsables de gestionar la infraestructura y los procesos de TI y los procesos de la firma de auditoría para gestionar los cambios en los programas de las aplicaciones de TI.

A100. La firma de auditoría puede considerar las siguientes cuestiones al obtener, desarrollar, implementar y mantener una aplicación de TI:

- que los datos de entrada son completos y adecuados;
- que se preserva la confidencialidad de los datos;
- que la aplicación de TI opera tal como ha sido diseñada y alcanza la finalidad prevista;
- que los datos de salida de la aplicación de TI alcanzan la finalidad para la que serán utilizados;
- que los controles generales de TI necesarios para dar soporte a la continuidad del funcionamiento de las aplicaciones de TI según se diseñaron son adecuados;
- la necesidad de habilidades especializadas para utilizar eficazmente la aplicación de TI, incluida la formación práctica de las personas que lo harán; y
- la necesidad de desarrollar procedimientos que describan cómo opera la aplicación de TI.

A101. La firma de auditoría puede prohibir específicamente la utilización de aplicaciones de TI o de determinados aspectos de estas hasta que no se haya determinado que operan adecuadamente y su utilización haya sido aprobada por la firma de auditoría. De forma alternativa, la firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos para tratar circunstancias en las que el equipo del encargo utiliza una aplicación que no ha sido aprobada por la firma de auditoría. Dichas políticas o procedimientos pueden requerir que el equipo del encargo determine que la aplicación de TI es adecuada para su uso antes de ser utilizada en el encargo, considerando las cuestiones del apartado A100. La NIA 220 (Revisada)¹⁸ trata las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los recursos para el encargo.

Recursos intelectuales (Ref: Apartado 32(g))

A102. Los recursos intelectuales incluyen la información que utiliza la firma de auditoría para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad y promover la congruencia en la realización de encargos.

Ejemplos de recursos intelectuales

Políticas o procedimientos por escrito, una metodología, material de orientación específico para sectores o materias objeto de análisis, guías contables, documentación estandarizada o acceso a fuentes de información (por ejemplo, suscripciones a páginas web que proporcionan información en profundidad sobre entidades u otra información que se utiliza habitualmente en la realización de encargos).

A103. Los recursos intelectuales pueden estar disponibles a través de recursos tecnológicos, por ejemplo, la metodología de la firma de auditoría puede estar integrada en la aplicación de TI que facilita la planificación y la realización del encargo.

Utilización de recursos tecnológicos e intelectuales (Ref: Apartados 32(f)–32(g))

A104. La firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos en relación con la utilización de los recursos tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Dichas políticas o procedimientos pueden:

- Requerir la utilización de ciertas aplicaciones de TI o ciertos recursos intelectuales en la realización de los encargos o en relación con otros aspectos de este, como, por ejemplo, para archivar el encargo.

¹⁸ NIA 220 (Revisada), apartados 25 -28

- Especificar las cualificaciones o la experiencia que necesita una persona para utilizar el recurso, incluida la necesidad de un experto o de formación práctica, por ejemplo, la firma de auditoría puede especificar las cualificaciones o la experiencia necesarias para utilizar una aplicación de TI que analiza datos, debido a que pueden ser necesarias habilidades especializadas para interpretar los resultados.
- Especificar las responsabilidades del socio del encargo en relación con la utilización de los recursos tecnológicos e intelectuales.
- Establecer el modo en que se deben utilizar los recursos tecnológicos e intelectuales, incluido el modo en que deberían interactuar las personas con una aplicación de TI o cómo debería aplicarse un recurso intelectual, y la disponibilidad de soporte o ayuda en la utilización del recurso tecnológico o intelectual.

Proveedores de servicios (Ref: Apartados 16(v), 32(h))

A105. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría utilice recursos proporcionados por un proveedor de servicios, en especial cuando la firma de auditoría no tiene acceso internamente a los recursos adecuados. A pesar de que la firma de auditoría puede utilizar recursos de un proveedor de servicios, sigue siendo responsable de su sistema de gestión de la calidad.

Ejemplos de recursos de un proveedor de servicios

- Personas contratadas para realizar las actividades de seguimiento de la firma de auditoría o revisiones de la calidad de los encargos o a las que se pueden consultar cuestiones técnicas.
- Una aplicación de TI comercial utilizada para realizar encargos de auditoría.
- Personas que aplican procedimientos en relación con los encargos de la firma de auditoría, por ejemplo, auditores de componentes de otras firmas de auditoría que no pertenecen a la red de la firma de auditoría o personas contratadas para asistir a un recuento físico en un lugar lejano.
- Un experto externo del auditor utilizado por la firma de auditoría para ayudar al equipo del encargo a obtener evidencia de auditoría.

A106. En la identificación y valoración de los riesgos de calidad, se requiere que la firma de auditoría obtenga conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, lo que incluye las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones relacionados con los proveedores de servicios. Para ello, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los recursos proporcionados por los proveedores de servicios, el modo y extensión con la que los utilizará y las características generales de los proveedores de servicios que utiliza la firma de auditoría (por ejemplo, los diferentes tipos de otras firmas de servicios profesionales que son utilizadas) con el fin de identificar y valorar los riesgos de calidad relacionados con la utilización de esos recursos.

A107. En la determinación de si es adecuado un recurso procedente de un proveedor de servicios para su utilización en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o en la realización de encargos, la firma de auditoría puede obtener información sobre el proveedor de servicios y el recurso que proporciona de varias fuentes. Algunas cuestiones que la firma de auditoría puede considerar incluyen:

- El objetivo de calidad relacionado y los riesgos de calidad. Por ejemplo, en el caso de una metodología de un proveedor de servicios, pueden existir riesgos de calidad relacionados con el objetivo de calidad del apartado 32(g), como, por ejemplo, un riesgo de calidad de que el proveedor de servicios no actualice la metodología para reflejar los cambios en las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- La naturaleza y el alcance de los recursos y las condiciones del servicio (por ejemplo, en relación con una aplicación de TI, con qué frecuencia se proporcionarán actualizaciones, las limitaciones a la utilización de la aplicación de TI y el modo en que el proveedor de servicios trata la confidencialidad de la información).
- La extensión con la que el recurso se utiliza en la firma de auditoría y el modo en que lo utilizará, y si es adecuado para esa finalidad.
- El grado de personalización del recurso para la firma de auditoría.
- La utilización previa del proveedor de servicios por la firma de auditoría.
- La experiencia del proveedor de servicios en el sector y su reputación en el mercado.

A108. Es posible que la firma de auditoría tenga la responsabilidad de tomar medidas adicionales en la utilización de un recurso proporcionado por un proveedor de servicios con el fin de que dicho recurso funcione eficazmente. Por ejemplo, es posible que la firma de auditoría deba comunicar información al proveedor de servicios con el fin de que el recurso funcione eficazmente, o, en

relación con una aplicación de TI, es posible que la firma de auditoría necesite disponer de una infraestructura y procesos de TI implementados.

Información y comunicación (Ref: Apartado 33)

A109. Obtener, generar o comunicar información es, por lo general, un proceso continuo en el que participa todo el personal y que comprende la divulgación de la información dentro de la firma de auditoría y al exterior. La información y la comunicación se encuentran en todos los componentes del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

El sistema de información de la firma de auditoría (Ref: Apartado 33(a))

A110. La información fiable y relevante incluye información exacta, completa, oportuna y válida para permitir el adecuado funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y sustentar las decisiones en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

A111. El sistema de información puede incluir la utilización de elementos manuales o de TI, que afectan al modo en que la información se identifica, captura, procesa, mantiene y comunica. Los procedimientos para identificar, capturar, procesar, mantener y comunicar la información pueden ser aplicados a través de aplicaciones de TI y, en algunos casos, se pueden integrar en las respuestas de la firma de auditoría para otros componentes. Además, los registros digitales pueden sustituir o complementar los registros físicos.

Ejemplo de graduación para demostrar cómo se puede diseñar el sistema de información en una firma de auditoría menos compleja

Es posible que las firmas de auditoría menos complejas, con menos personal y en las que los dirigentes participan directamente, no necesiten disponer de políticas y procedimientos rigurosos que especifiquen el modo en que se debería identificar, capturar, procesar y conservar la información.

Comunicación dentro de la firma de auditoría (Ref: Apartados 33(b), 33(c))

A112. La firma de auditoría puede reconocer y reforzar la responsabilidad del personal y de los equipos de los encargos de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos mediante el establecimiento de canales de comunicación con el fin de facilitar la comunicación en la firma de auditoría.

Ejemplos de comunicación entre la firma de auditoría, el personal y los equipos de los encargos

- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos la responsabilidad de implementar las respuestas de la firma de auditoría.
- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos los cambios en el sistema de gestión de la calidad, en la medida en que dichos cambios sean relevantes para sus responsabilidades y les permitan tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades.
- La firma de auditoría comunica la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad que es relevante para los equipos de los encargos en la planificación y ejecución de los encargos.
- Los equipos de los encargos comunican a la firma de auditoría información sobre:
 - El cliente, obtenida durante la realización de un encargo que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiese llevado a la firma de auditoría a rehusar la relación con el cliente o el encargo específico.
 - El funcionamiento de las respuestas de la firma de auditoría (por ejemplo, reservas acerca de los procesos de la firma de auditoría para asignar personal a los encargos), que en algunos casos puede ser indicativa de una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- Los equipos de los encargos comunican información al revisor de la calidad del encargo o a las personas a las que se consulta.
- Los equipos de los encargos de grupos comunican cuestiones a los auditores de los componentes de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, incluidas cuestiones relacionadas con la gestión de la calidad en los encargos.

- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia comunican al personal relevante y a los equipos de los encargos los cambios en los requerimientos de independencia y las políticas y procedimientos de la firma de auditoría para tratar esos cambios.

Comunicación con terceros

Comunicación a la red o dentro de la red de la firma de auditoría y a los proveedores de servicios (Ref: Apartado 33(d)(i))

A113. Además de la comunicación de información por parte de la firma de auditoría a la red o dentro de la red de la firma de auditoría o a los proveedores de servicios, es posible que la firma de auditoría necesite obtener información de la red, de una firma de la red o de un proveedor de servicios que ayuda a la firma de auditoría en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.

Ejemplo de información obtenida por la firma de auditoría de la red a la que pertenece

La firma de auditoría obtiene información de la red o de otras firmas de la red sobre clientes de otras firmas de la red cuando existen requerimientos de independencia que afectan a la firma de auditoría.

Comunicación con otros externos a la firma de auditoría (Ref: Apartado 33(d)(ii))

A114. *Ejemplos de situaciones en las que las disposiciones legales o reglamentarias o las normas profesionales pueden requerir que la firma de auditoría comunique información a terceros*

- Llega a conocimiento de la firma de auditoría el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por un cliente y los requerimientos de ética aplicables requieren que la firma de auditoría informe del incumplimiento a una autoridad competente ajena a la entidad cliente o que considere si informar sería una actuación adecuada en función de las circunstancias.
- Las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la firma de auditoría publique un informe de transparencia y especifique la naturaleza de la información que se debe incluir en dicho informe.
- Las disposiciones legales o reglamentarias del mercado de valores requieren que la firma de auditoría comunique determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad.

A115. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir a la firma de auditoría comunicar información relacionada con su sistema de gestión de la calidad al exterior.

Ejemplos de situaciones en las que se puede prohibir a la firma comunicar información al exterior

- Las disposiciones legales o reglamentarias relativas a la privacidad o al secreto prohíben que se revele determinada información.
- Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables incluyen normas que tratan el deber de confidencialidad.

Respuestas predeterminadas (Ref: Apartado 34)

A116. Las respuestas predeterminadas pueden responder a varios riesgos de calidad relacionados con más de un objetivo de calidad para diferentes componentes. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos para las quejas y denuncias pueden responder a riesgos de calidad relacionados con objetivos de calidad en los recursos (por ejemplo, compromiso con la calidad del personal), los requerimientos de ética aplicables y el gobierno y liderazgo. Las respuestas predeterminadas no son suficientes por sí solas para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 34(a))

A117. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones en relación con la identificación y evaluación de amenazas y del modo en que se les debe hacer frente. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA proporciona un marco conceptual para este fin y, al aplicarlo, requiere que la firma utilice la prueba del tercero con juicio y bien informado.

A118. Los requerimientos de ética aplicables pueden especificar el modo en que la firma de auditoría debe responder a un incumplimiento. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA establece requerimientos para la firma de auditoría en el caso de un incumplimiento de este e incluye requerimientos específicos que tratan los incumplimientos de las Normas Internacionales de Independencia, que incluyen requerimientos de comunicación con terceros.

A119. Algunas cuestiones que puede tratar la firma de auditoría en relación con incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables incluyen:

- la comunicación de los incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables a las personas adecuadas;
- la evaluación de la significatividad del incumplimiento y su impacto en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables;
- las medidas a tomar para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, incluido que estas se tomen tan pronto como sea posible;
- determinar si debe informar del incumplimiento a terceros, tales como los responsables del gobierno de la entidad con los que se relaciona el incumplimiento o a un organismo externo de supervisión; y
- determinar las medidas adecuadas que se deben tomar en relación con la persona o las personas responsables del incumplimiento.

Quejas y denuncias (Ref: Apartado 34(c))

A120. El establecimiento de políticas o procedimientos para tratar las quejas y denuncias puede ayudar a la firma de auditoría a evitar que se emitan informes de encargos que no son adecuados. También puede ayudar a la firma en:

- la identificación y tratamiento de personas, incluyendo los dirigentes, que no actúan o se comportan de un modo que demuestre un compromiso con la calidad y que sustente el compromiso de la firma de auditoría con la calidad; o
- la identificación de deficiencias en el sistema de gestión de la calidad.

A121. Las quejas y denuncias pueden ser formuladas por el personal o por otros externos a la firma de auditoría (por ejemplo, clientes, auditores de componentes o personas pertenecientes a la red de la firma de auditoría).

Información que se conoce posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o de un encargo específico (Ref: Apartado 34(d))

A122. La información que se conoce posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o de un encargo específico puede:

- haber existido cuando la firma de auditoría decidió aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico y la firma no la conocía; o
- estar relacionada con información que surge posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico.

Ejemplos de cuestiones tratadas en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que la información llega a su conocimiento después de la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico que podría haber afectado a la decisión de la firma de auditoría de aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico

- Realizar consultas dentro de la firma de auditoría o con los asesores jurídicos.
- Considerar si existe algún requerimiento profesional, legal o reglamentario para que la firma de auditoría continúe el encargo.
- La discusión con el nivel adecuado de la dirección del cliente y con los responsables del gobierno de la entidad o con la parte contratante sobre las medidas que la firma de auditoría podría tomar basándose en los hechos y circunstancias relevantes.

- Cuando se determine que renunciar al encargo es una actuación adecuada:
 - Informar de esta decisión y de los motivos de la renuncia a la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad o a la parte contratante.
 - Considerar la posible existencia de requerimientos profesionales, legales o reglamentarios que obliguen a la firma de auditoría a informar a las autoridades reguladoras de su renuncia al encargo, o de su renuncia tanto al encargo como a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.

A123. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción pueden imponer a la firma de auditoría la obligación de aceptar o continuar un encargo de un cliente o, en el caso del sector público, la firma de auditoría puede haber sido nombrada a través de disposiciones legales.

Ejemplos de cuestiones tratadas en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que la firma de auditoría está obligada a aceptar o continuar un encargo o no puede renunciar a un encargo y ha llegado a su conocimiento información que la habría llevado a rehusar el encargo o a interrumpirlo

- La firma de auditoría considera el efecto de la información en la realización del encargo.
- La firma de auditoría comunica la información al socio del encargo y le solicita incrementar la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- La firma de auditoría asigna al encargo personal con más experiencia.
- La firma de auditoría determina que se debería realizar una revisión de la calidad del encargo.

Comunicación con terceros (Ref: Apartado 34(e))

A124. La capacidad de la firma de auditoría para mantener la confianza en la calidad de sus encargos de los grupos de interés se puede mejorar mediante una comunicación relevante, fiable y transparente de la firma de auditoría acerca de las actividades realizadas por ella para tratar la calidad y eficacia de esas actividades.

A125. Los terceros que pueden utilizar la información acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, y su grado de interés en dicho sistema, pueden variar en función de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

Ejemplos de terceros que pueden utilizar la información acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

- La dirección o los responsables del gobierno de la entidad de los clientes de la firma de auditoría pueden utilizar la información para determinar si nombrar a la firma de auditoría para realizar un encargo.
- Es posible que los organismos externos de supervisión hayan indicado que quieren la información para sustentar sus responsabilidades en el seguimiento de la calidad de los encargos en una jurisdicción y para comprender el trabajo de las firmas de auditoría.
- Es posible que otras firmas de auditoría que utilizan el trabajo de la firma de auditoría en la realización de encargos (por ejemplo, en relación con la auditoría de un grupo) hayan solicitado esa información.
- Es posible que otros usuarios de los informes de encargos de la firma de auditoría, tales como los inversores que los utilizan para su toma de decisiones, hayan indicado su deseo de disponer de la información.

A126. La información acerca del sistema de gestión de la calidad que se proporciona a terceros, incluida la información que se comunica a los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en que el sistema de gestión de la calidad sustenta la realización de encargos de calidad de manera congruente, puede tratar cuestiones como:

- La naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, como su estructura organizativa, modelo de negocio, estrategia y entorno operativo.
- El gobierno y liderazgo de la firma de auditoría, tal como su cultura, el modo en que demuestra un compromiso con la calidad y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad con respecto al sistema de gestión de la calidad.
- El modo en que la firma de auditoría cumple sus responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.
- Factores que contribuyen a la calidad de los encargos, por ejemplo, dicha información se puede presentar en forma de

indicadores de calidad de los encargos con una narrativa que explique los indicadores.

- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría y de las inspecciones externas y el modo en que la firma de auditoría ha corregido deficiencias identificadas o está respondiendo a estas.
- La evaluación realizada de conformidad con los apartados 53 y 54 de si el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema y la conclusión sobre este, incluido en qué se han basado los juicios aplicados al realizar la evaluación y al concluir.
- El modo en que la firma de auditoría ha respondido a los desarrollos emergentes y a los cambios en las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos, incluido cómo ha sido adaptado el sistema de gestión de la calidad para responder a dichos cambios.
- La relación entre la firma de auditoría y la red, la estructura global de la red, una descripción de los requerimientos de la red y de los servicios de esta, las responsabilidades de la firma de auditoría y de la red (incluido que la firma de auditoría es la responsable última del sistema de gestión de la calidad) e información sobre el alcance global y los resultados de las actividades de seguimiento de la red en las firmas pertenecientes a esta.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado: 34(e)(i))

A127. El modo en que se realiza la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (es decir, por la firma de auditoría o por el equipo del encargo) puede depender de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría y de las circunstancias del encargo.

A128. La NIA 260 (Revisada) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros y de la determinación por el auditor de la persona o las personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, son las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones¹⁹, así como del proceso de comunicación²⁰. En algunas circunstancias, puede ser adecuado comunicar con los responsables del gobierno de entidades que no sean entidades cotizadas (o cuando se realizan otros encargos), por ejemplo, entidades que pueden ser de interés público o que tengan la obligación pública de rendir cuentas, tales como:

- Entidades que mantienen en calidad de fiduciarias un volumen significativo de activos para un elevado número de interesados incluidas instituciones financieras, como determinados bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones.
- Entidades con un elevado perfil público o cuya dirección o propietarios tienen un elevado perfil público.
- Entidades con un gran número y un amplio espectro de grupos de interés.

Consideraciones para el sector público

A129. Es posible que la firma de auditoría determine que es adecuado comunicar con los responsables del gobierno de una entidad del sector público acerca del modo en que el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría sustenta la realización de encargos de calidad de manera congruente, teniendo en cuenta el tamaño y complejidad de la entidad, el espectro de sus grupos de interés, la naturaleza de los servicios que presta y la función y las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

Determinación de otros casos en los que es adecuado comunicar con terceros (Ref: Apartado 34(e)(ii))

A130. La determinación por la firma de auditoría de cuándo es adecuado comunicar con terceros sobre el sistema de gestión de calidad de la firma de auditoría depende del juicio profesional y puede estar influida por cuestiones como:

- Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos.
- La naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría.
- La naturaleza del entorno en el que opera la firma de auditoría, como la práctica empresarial habitual en la jurisdicción de la firma de auditoría y las características de los mercados financieros en los que opera.
- La extensión con la cual la firma de auditoría ya se ha comunicado con terceros de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias (es decir, si se requiere comunicación adicional y, en su caso, las cuestiones que deben comunicarse).

¹⁹ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartados 11 -13

²⁰ NIA 260 (Revisada), apartados 18 -22

- Las expectativas de los grupos de interés de la jurisdicción de la firma de auditoría, incluido el conocimiento e interés que hayan podido expresar los terceros acerca de los encargos realizados por la firma de auditoría y de los procesos de la firma de auditoría para su realización.
- Tendencias jurisdiccionales.
- La información de la que ya disponen los terceros.
- El modo en que los terceros pueden utilizar la información y su conocimiento general de las cuestiones relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de las firmas de auditoría y de las auditorías o las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos de que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados.
- Los beneficios de interés público de la comunicación externa y si se puede esperar razonablemente que superarían los costes (monetarios u otros) de esa comunicación.

Las cuestiones arriba mencionadas también pueden afectar a la información proporcionada por la firma de auditoría en la comunicación y a la naturaleza, momento de realización y extensión y forma adecuada de la comunicación.

Naturaleza, momento de realización y extensión y forma adecuada de la comunicación con terceros (Ref: Apartado 34(e)(iii))

A131. La firma de auditoría puede considerar los siguientes atributos para preparar la información que se comunica a terceros:

- La información es específica para las circunstancias de la firma de auditoría. Relacionar las cuestiones objeto de la comunicación directamente con las circunstancias específicas de la firma de auditoría puede ayudar a minimizar la posibilidad de que dicha información se vuelva excesivamente estandarizada y menos útil con el paso del tiempo.
- La información se presenta de un modo claro y comprensible, y la manera de presentarla no induce a error ni influiría de manera inadecuada en los usuarios de la comunicación (por ejemplo, existe un equilibrio en la información que se presenta entre los aspectos positivos y negativos de la cuestión que se comunica).
- La información es exacta y completa en todos los aspectos materiales y no contiene información que induzca a error.
- La información tiene en cuenta las necesidades de los usuarios a quienes se destina. Al considerar las necesidades de los usuarios, la firma de auditoría puede considerar cuestiones tales como el grado de detalle que los usuarios considerarían útil y si tienen acceso a información relevante a través de otras fuentes (por ejemplo, la página web de la firma de auditoría).

A132. La firma de auditoría aplica su juicio profesional en la determinación, en función de las circunstancias, de la forma adecuada de comunicación con el tercero, incluida la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad en la realización de una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas, la cual se puede realizar verbalmente o por escrito. En consecuencia, la forma de comunicación puede variar.

Ejemplos de formas de comunicación a terceros

- Una publicación, tal como un informe de transparencia o un informe de la calidad de la auditoría.
- Comunicación por escrito personalizada a grupos de interés específicos (por ejemplo, información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría).
- Conversaciones directas e interacciones con el tercero (por ejemplo, discusiones entre el equipo del encargo y los responsables del gobierno de la entidad).
- Una página web.
- Otras formas de medios digitales, tales como redes sociales o entrevistas o presentaciones retransmitidas por internet o por vídeo.

Encargos sujetos a una revisión de la calidad del encargo

Revisión de la calidad del encargo prescrita por una disposición legal o reglamentaria (Ref: Apartado 34(f)(ii))

A133. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se realice una revisión de la calidad del encargo, por ejemplo, para encargos de auditoría de entidades que:

- son entidades de interés público según la definición en una jurisdicción concreta;
- operan en el sector público o reciben fondos públicos, o entidades que deben rendir cuentas públicamente;

- operan en determinados sectores (por ejemplo, instituciones financieras tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones);
- alcanzan un determinado límite de activos; o
- se encuentran bajo administración judicial (por ejemplo, en liquidación).

Revisión de la calidad del encargo como respuesta para responder a uno o varios riesgos de calidad (Ref: Apartado 34(f)(iii))

A134. El conocimiento por la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, como requiere el apartado 25(a)(ii), está relacionado con la naturaleza y las circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría. En el diseño e implementación de respuestas para responder a uno o varios riesgos de calidad, la firma de auditoría puede determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada basándose en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad.

Ejemplos de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan uno o varios riesgos de calidad para los que una revisión de la calidad del encargo puede ser una respuesta adecuada

Los que se relacionan con los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los informes a emitir:

- Encargos que implican un alto grado de complejidad o de juicio, tales como:
 - Auditorías de estados financieros para entidades que operan en un sector que generalmente requiere estimaciones contables con un alto grado de incertidumbre en la estimación (por ejemplo, determinadas instituciones financieras de gran tamaño o empresas mineras) o para entidades para las que existen incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento.
 - Encargos que proporcionan un grado de seguridad que requieren habilidades o conocimientos especializados para la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables (por ejemplo, una declaración de gases de efecto invernadero en la que existen incertidumbres significativas asociadas con las cantidades declaradas en ella).
- Encargos en los que se han encontrado problemas, como encargos de auditoría con hallazgos recurrentes en inspecciones internas o externas, deficiencias significativas de control interno no corregidas o una reexpresión significativa de la información comparativa en los estados financieros.
- Encargos para los que se han identificado circunstancias inusuales durante el proceso de aceptación y continuidad por la firma de auditoría (por ejemplo, un cliente nuevo que ha tenido un desacuerdo con su anterior auditor o profesional ejerciente en un encargo de que proporciona un grado de seguridad).
- Encargos en los que se emite un informe sobre información financiera o no financiera que se prevé que se incluya en una declaración a un organismo regulador y que puede requerir un mayor grado de juicio, tal como información financiera proforma para su inclusión en un folleto.

Los que se relacionan con los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos:

- Entidades en sectores emergentes o para los que la firma de auditoría no tiene experiencia previa.
- Entidades sobre las que se han expresado reservas en comunicaciones de organismos reguladores de mercados de valores o de reguladores prudenciales.
- Entidades distintas de las entidades cotizadas que pueden ser de interés público o que tienen la obligación pública de rendir cuentas, por ejemplo:
 - Entidades que mantienen en calidad de fiduciarias un volumen significativo de activos para un elevado número de interesados incluidas instituciones financieras, como determinados bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones para las que, en otro caso, las disposiciones legales o reglamentarias no requerirían una revisión de la calidad del encargo.
 - Entidades con un elevado perfil público o cuya dirección o propietarios tienen un elevado perfil público.
 - Entidades con un gran número y un amplio espectro de grupos de interés.

A135. Las respuestas de la firma de auditoría para responder a los riesgos de calidad pueden incluir otras formas de revisiones de encargos que no sean revisiones de la calidad del encargo. Por ejemplo, para las auditorías de estados financieros, las respuestas

de la firma de auditoría pueden incluir revisiones de los procedimientos del equipo del encargo en relación con los riesgos significativos, o revisiones de determinados juicios significativos, realizadas por personal con experiencia técnica especializada. En algunos casos, estos otros tipos de revisiones de encargos se pueden realizar además de una revisión de la calidad del encargo.

A136. En algunos casos, es posible que la firma de auditoría determine que no existen auditorías u otros encargos para los que una revisión de la calidad del encargo u otras formas de revisiones de encargos sean una respuesta adecuada para responder al riesgo o riesgos de calidad.

Consideraciones para el sector público

A137. La naturaleza y las circunstancias de las entidades del sector público (por ejemplo, debido a su dimensión y complejidad, al espectro de interesados, o por la naturaleza de los servicios que prestan) pueden dar lugar a riesgos de calidad. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a dichos riesgos de calidad. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias establezcan requerimientos de información adicionales dirigidos a los auditores de entidades del sector público (por ejemplo, un informe separado de los casos de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias dirigido al Parlamento o a otro órgano de gobierno, o comunicar esos casos en su informe de auditoría de los estados financieros). En esos casos, la firma de auditoría puede también considerar la complejidad de ese informe, y su importancia para los usuarios, al determinar si una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada.

El proceso de seguimiento y corrección (Ref: Apartados 35-47)

A138. Además de permitir la evaluación del sistema de gestión de la calidad, el proceso de seguimiento y corrección facilita la mejora proactiva y continua de la calidad de los encargos y del sistema de gestión de la calidad. Por ejemplo:

- Debido a las limitaciones inherentes a un sistema de gestión de la calidad, la identificación de deficiencias por la firma de auditoría no es inusual y es un aspecto importante del sistema de gestión de la calidad, porque la identificación inmediata de deficiencias permite a la firma de auditoría corregirlas de una manera oportuna y eficaz, y contribuye a una cultura de mejora continua.
- Las actividades de seguimiento pueden proporcionar información que permite a la firma de auditoría evitar una deficiencia mediante la respuesta a un hallazgo que, con el tiempo, podría dar lugar a una deficiencia.

Diseño y realización de actividades de seguimiento (Ref: Apartados 37-38)

A139. Las actividades de seguimiento pueden incluir una combinación de actividades de seguimiento continuas y actividades de seguimiento periódicas. Las actividades de seguimiento continuas son, por lo general, actividades rutinarias, integradas en los procesos de la firma de auditoría y realizadas en tiempo real, reaccionando a condiciones cambiantes. Las actividades de seguimiento periódicas se realizan a determinados intervalos por la firma de auditoría. En la mayoría de los casos, las actividades de seguimiento continuas proporcionan información sobre el sistema de gestión de la calidad de manera más oportuna.

A140. Las actividades de seguimiento pueden incluir la inspección de encargos en curso. Las inspecciones de encargos están diseñadas para el seguimiento de que un aspecto del sistema de gestión de la calidad está diseñado, implementado y funcionando del modo previsto. En algunas circunstancias, es posible que el sistema de gestión de la calidad incluya respuestas diseñadas para revisar encargos mientras están en curso de realización y cuya naturaleza parece similar a una inspección de encargos en curso (por ejemplo, revisiones cuyo objetivo es detectar fallos o carencias en el sistema de gestión de la calidad para poder impedir que exista un riesgo de calidad). La finalidad de la actividad guiará su diseño e implementación y dónde encaja dentro del sistema de gestión de la calidad (es decir, si se trata de una inspección de un encargo en curso, que es una actividad de seguimiento, o si se trata de la revisión de un encargo, que es una actividad para responder a un riesgo de calidad).

A141. La naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento también pueden verse afectados por otras cuestiones, incluidos:

- La dimensión, estructura y organización de la firma de auditoría.
- La participación de la red de la firma de auditoría en las actividades de seguimiento.
- Los recursos que tiene previsto utilizar la firma de auditoría para permitir las actividades de seguimiento, tales como el uso de aplicaciones de TI.

A142. En la realización de actividades de seguimiento, la firma de auditoría puede determinar que son necesarios cambios en su

naturaleza, momento de realización y extensión tal como cuando se producen hallazgos que indican que se requieren actividades de seguimiento más extensas.

El diseño del proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría y del proceso de seguimiento y corrección (Ref.: Apartado 37(c))

A143. El modo en que está diseñado el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría (por ejemplo, si es un proceso centralizado o descentralizado, o la frecuencia de la revisión) puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento, incluidas las actividades de seguimiento sobre el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.

A144. El modo en que está diseñado el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (es decir, la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento y corrección, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría) puede afectar a las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría para determinar si el proceso de seguimiento y corrección está alcanzando la finalidad prevista como se describe en el apartado 35.

Ejemplo de graduación para demostrar las actividades de seguimiento para el proceso de seguimiento y corrección

- En una firma de auditoría menos compleja, las actividades de seguimiento pueden ser sencillas debido a que la información acerca del proceso de seguimiento y corrección puede estar fácilmente disponible por el conocimiento que tienen los dirigentes, por su frecuente interacción con el sistema de gestión de la calidad, de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas, de los resultados de esas actividades y de las actuaciones de la firma de auditoría para tratar los resultados.
- En una firma de auditoría más compleja, las actividades de seguimiento del proceso de seguimiento y corrección se pueden diseñar específicamente para determinar que el proceso de seguimiento y corrección está proporcionando información relevante, oportuna y fiable sobre el sistema de gestión de la calidad, y respondiendo adecuadamente a las deficiencias identificadas.

Cambios en el sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 37(d))

A145. Los cambios en el sistema de gestión de la calidad pueden incluir:

- Cambios para tratar una deficiencia identificada en el sistema de gestión de la calidad.
- Cambios en los objetivos de calidad, riesgos de calidad o respuestas como resultado de los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

Cuando se producen cambios, es posible que las anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría ya no le proporcionen información que sustente la evaluación del sistema de gestión de la calidad y, en consecuencia, las actividades de seguimiento de la firma de auditoría pueden incluir el seguimiento de esas áreas de cambio.

Actividades de seguimiento realizadas con anterioridad (Ref: Apartado 37(e))

A146. Los resultados de anteriores actividades de seguimiento de la firma de auditoría pueden indicar áreas en las que se puede originar una deficiencia, en especial áreas en las que hay precedentes de haberse identificado deficiencias.

A147. Es posible que anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría ya no le proporcionen información que sustente la evaluación del sistema, incluidas las áreas del sistema de gestión de la calidad en las que no se han producido cambios, en especial cuando ha transcurrido tiempo desde que se realizaron las actividades de seguimiento.

Otra información relevante (Ref: Apartado 37(f))

A148. Además de las fuentes de información que se mencionan en el apartado 37(f), otra información relevante puede incluir:

- Información comunicada por la red de la firma de auditoría de conformidad con los apartados 50(c) y 51(b) sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos los requerimientos de la red o los servicios de la red que la firma de auditoría ha incorporado a su sistema de gestión de la calidad.
- Información comunicada por un proveedor de servicios sobre los recursos que utiliza la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad.
- Información de las autoridades reguladoras sobre las entidades para las que la firma de auditoría realiza encargos y que se pone a disposición de la firma de auditoría, tal como información de una autoridad reguladora de valores sobre una entidad

para la que la firma de auditoría realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad).

A149. Los resultados de inspecciones externas u otra información relevante, tanto interna como externa, pueden ser indicio de que anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría no identificaron una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Esta información puede afectar a la consideración por la firma de auditoría de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento.

A150. Las inspecciones externas no sustituyen las actividades internas de seguimiento de la firma de auditoría. No obstante, los resultados de las inspecciones externas sirven de información para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento.

Inspección de encargos (Ref.: Apartado 38)

A151. *Ejemplos de cuestiones mencionadas en el apartado 37 que puede considerar la firma de auditoría al seleccionar los encargos finalizados que serán inspeccionados*

- En relación con las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan los riesgos de calidad:
 - Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y la experiencia de la firma de auditoría en la realización de ese tipo de encargos.
 - Los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos, por ejemplo:
 - Entidades cotizadas.
 - Entidades que operan en sectores emergentes.
 - Entidades que operan en sectores asociados con un alto grado de complejidad o juicio.
 - Entidades que operan en un sector nuevo para la firma de auditoría.
 - La antigüedad y experiencia de los socios de los encargos.
- Los resultados de anteriores inspecciones de encargos terminados para cada uno de los socios de encargos.
- En relación con otra información relevante:
 - Quejas y denuncias sobre un socio del encargo.
 - Los resultados de inspecciones externas para cada uno de los socios de los encargos.
 - Los resultados de la evaluación por la firma de auditoría del compromiso con la calidad de cada uno de los socios de los encargos.

A152. La firma de auditoría puede realizar varias actividades de seguimiento, además de la inspección de encargos terminados, que se centran en la determinación de si se han cumplido las políticas y procedimientos en los encargos. Estas actividades de seguimiento se pueden realizar sobre determinados encargos o socios de los encargos. La naturaleza y extensión de estas actividades de seguimiento, y sus resultados, pueden ser utilizados por la firma de auditoría para determinar:

- qué encargos terminados seleccionar para su inspección;
- qué socios de los encargos seleccionar para inspección;
- con qué frecuencia seleccionar un socio del encargo para inspección; o
- qué aspectos del encargo se deben considerar al realizar la inspección de encargos terminados.

A153. La inspección de encargos terminados por socios de los encargos de manera cíclica puede ayudar a la firma de auditoría en el seguimiento de si los socios de los encargos han cumplido su responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad de los encargos a los que son asignados.

Ejemplo del modo en que la firma de auditoría puede inspeccionar de manera cíclica encargos terminados de cada socio del encargo

La firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos que tratan la inspección de encargos terminados que:

- fijan el periodo estándar para el ciclo de inspección, tal como la inspección de un encargo terminado de cada socio del encargo que realice auditorías de estados financieros cada tres años, y para los demás socios de los

encargos, cada cinco años;

- establecen los criterios para seleccionar los encargos terminados, que incluyen que para un socio del encargo que realice auditorías de estados financieros, el encargo o encargos seleccionados incluyan un encargo de auditoría;
- tratan la selección de socios de los encargos de forma no predecible; y
- tratan los casos en los que es necesario o adecuado seleccionar socios de los encargos con mayor o menor frecuencia que el periodo estándar fijado en la política, por ejemplo:
 - La firma de auditoría puede seleccionar socios de los encargos con mayor frecuencia que el periodo estándar fijado en su política cuando:
 - La firma de auditoría ha identificado varias deficiencias, las cuales se han evaluado como graves, y la firma de auditoría determina que es necesaria una inspección cíclica más frecuente de los socios de los encargos.
 - El socio del encargo realiza encargos para entidades que operan en un determinado sector en el que hay un alto grado de complejidad o juicio.
 - Un encargo realizado por el socio del encargo ha sido sometido a otras actividades de seguimiento cuyos resultados no fueron satisfactorios.
 - El socio del encargo ha realizado un encargo para una entidad que opera en un sector en el cual el socio del encargo tiene una experiencia limitada.
 - Se trata de un socio del encargo recién nombrado o que se ha unido recientemente a la firma de auditoría procedente de otra firma de auditoría o de otra jurisdicción.
 - La firma de auditoría puede diferir la selección del socio del encargo (por ejemplo, retrasándola un año con respecto al periodo estándar fijado en la política de la firma de auditoría) cuando:
 - encargos realizados por ese socio del encargo han sido sometidos a otras actividades de seguimiento durante el periodo estándar fijado en la política de la firma de auditoría; y
 - los resultados de esas otras actividades de seguimiento proporcionan suficiente información acerca de ese socio del encargo (es decir, es poco probable que la realización de la inspección de encargos terminados proporcione a la firma de auditoría información adicional sobre dicho socio del encargo).

A154. Las cuestiones que se consideran en la inspección de un encargo dependen del modo en que se utilizará la inspección para el seguimiento del sistema de gestión de la calidad. Por lo general, la inspección de un encargo incluye determinar que las respuestas que se implementan en los encargos (por ejemplo, las políticas y procedimientos de la firma de auditoría con respecto a la realización del encargo) se implementan como fueron diseñadas y operan eficazmente.

Personas que realizan las actividades de seguimiento (Ref: Apartado 39(b))

A155. Las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables son relevantes para el diseño de las políticas o los procedimientos que tratan de la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Se puede originar una amenaza de autorrevisión cuando:

- La persona que realiza la inspección de un encargo fue:
 - miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad de ese encargo o un socio del encargo en un periodo posterior, en el caso de una auditoría de estados financieros, o
 - miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad de ese encargo, para todos los demás encargos.
- La persona que realiza otro tipo de actividad de seguimiento había participado en el diseño, ejecución o aplicación de la respuesta objeto de seguimiento.

A156. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría menos compleja, es posible que no se disponga de personal con la competencia, capacidad, tiempo u objetividad para realizar las actividades de seguimiento. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede recurrir a los servicios de la red o a un proveedor de servicios para realizar las actividades de seguimiento.

Evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias (Ref: Apartados 16(a), 40–41)

A157. La firma de auditoría recopila hallazgos de la realización de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de

otras fuentes relevantes.

A158. La información recopilada por la firma de auditoría procedente de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes puede revelar otras observaciones acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma, tales como:

- actuaciones, comportamientos o condiciones que han dado lugar a resultados positivos en el contexto de la calidad o de la efectividad del sistema de gestión de la calidad; o
- circunstancias similares en las que no se registraron hallazgos (por ejemplo, encargos en los que no se registraron hallazgos y son de naturaleza similar a los encargos en los que sí se registraron hallazgos).

Otras observaciones pueden ser útiles para la firma de auditoría porque pueden ayudarla en la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, indicar prácticas que la firma de auditoría puede apoyar o aplicar más extensivamente (por ejemplo, en todos los encargos) o destacar oportunidades para la firma de auditoría de mejorar el sistema de gestión de la calidad.

A159. La firma de auditoría aplica el juicio profesional para determinar si los hallazgos, individualmente o en combinación con otros, dan lugar a una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Al aplicar el juicio, es posible que la firma de auditoría tenga que tener en cuenta la importancia relativa de los hallazgos en el contexto de los objetivos de calidad, riesgos de calidad, respuestas u otros aspectos del sistema de gestión de la calidad con el que están relacionados. Los juicios de la firma de auditoría pueden verse afectados por los factores cuantitativos y cualitativos correspondientes a los hallazgos. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría establezca que es adecuado obtener más información sobre los hallazgos con el fin de determinar si existe una deficiencia. No todos los hallazgos, incluidos los hallazgos en los encargos, serán una deficiencia.

A160. *Ejemplos de factores cuantitativos y cualitativos que la firma de auditoría puede considerar para la determinación de si los hallazgos dan lugar a una deficiencia*

Riesgos de calidad y respuestas

- Si los hallazgos están relacionados con una respuesta:
 - El modo en que está diseñada la respuesta, por ejemplo, su naturaleza, la frecuencia con la que ocurre (en su caso) y la importancia relativa de la respuesta para responder al riesgo o los riesgos de calidad y alcanzar el objetivo o los objetivos de calidad con los que se relaciona.
 - La naturaleza del riesgo de calidad con el que se relaciona la respuesta y el grado en que los hallazgos indican que no se ha respondido al riesgo de calidad.
 - Si existen otras respuestas que responden al mismo riesgo de calidad y si hay hallazgos para dichas respuestas.

Naturaleza de los hallazgos y su generalización

- La naturaleza de los hallazgos. Por ejemplo, los hallazgos relacionados con actuaciones y comportamientos de liderazgo pueden ser cualitativamente significativos, teniendo en cuenta el efecto generalizado que esto puede tener sobre el sistema de gestión de la calidad en su conjunto.
- Si los hallazgos, en combinación con otros, indican una tendencia o un problema sistémico. Por ejemplo, hallazgos similares que aparecen en varios encargos pueden ser indicativos de un problema sistémico.

Extensión de la actividad de seguimiento y extensión de los hallazgos

- La extensión de la actividad de seguimiento que originó los hallazgos, incluido el número o el tamaño de las selecciones.
- La extensión de los hallazgos en relación con la selección cubierta por la actividad de seguimiento y en relación con la tasa esperada de desviación. Por ejemplo, en el caso de la inspección de encargos, el número de encargos seleccionados en los que se identificaron hallazgos en relación con el número total de encargos seleccionados y la tasa esperada de desviación fijada por la firma de auditoría.

A161. La evaluación de los hallazgos y la identificación de las deficiencias, así como la evaluación de la gravedad y de la generalización de una deficiencia identificada, incluida la investigación del origen o los orígenes de la deficiencia identificada, forman parte de un proceso iterativo y no lineal.

Ejemplos de cómo el proceso de evaluación de los hallazgos y de identificación de las deficiencias, evaluación de las deficiencias identificadas, incluida la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, es iterativo y no lineal.

- Al investigar el origen o los orígenes de una deficiencia identificada, es posible que la firma de auditoría identifique una circunstancia que presenta similitudes con otras circunstancias en las que se produjeron hallazgos que no se consideraron una deficiencia. Como resultado, la firma de auditoría ajusta su evaluación de los otros hallazgos y los clasifica como una deficiencia.
- Al investigar la gravedad y la generalización de una deficiencia identificada, es posible que la firma de auditoría identifique una tendencia o un problema sistémico que está correlacionado con otros hallazgos que no se consideran deficiencias. Como resultado, la firma de auditoría ajusta su evaluación de los otros hallazgos y también los clasifica como deficiencias.

A162. Los resultados de las actividades de seguimiento, los resultados de inspecciones externas y otra información relevante (por ejemplo, actividades de seguimiento de la red o quejas y denuncias) pueden revelar información acerca de la eficacia del proceso de seguimiento y corrección. Por ejemplo, los resultados de inspecciones externas pueden proporcionar información acerca del sistema de gestión de la calidad que no ha sido identificada por el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, lo que puede poner en evidencia una deficiencia en este proceso.

Evaluación de las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 41)

A163. Algunos factores que la firma de auditoría puede considerar al evaluar la gravedad y la generalización de una deficiencia identificada incluyen:

- la naturaleza de la deficiencia identificada, incluido el aspecto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría con el que se relaciona la deficiencia, y si esta se encuentra en el diseño, implementación o funcionamiento del sistema;
- en el caso de deficiencias identificadas relacionadas con respuestas, si existen respuestas compensatorias para responder al riesgo de calidad con la que se relaciona;
- el origen o los orígenes de la deficiencia identificada;
- la frecuencia con la que ocurrió la cuestión que origina la deficiencia identificada; y
- la magnitud de la deficiencia identificada, la rapidez con la que se produjo y el tiempo que duró y afectó al sistema de gestión de la calidad.

A164. La gravedad y generalización de las deficiencias identificadas afecta a la evaluación del sistema de gestión de la calidad realizada por la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y la de rendir cuentas sobre este.

Origen de las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 41(a))

A165. El objetivo de la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas es conocer las circunstancias subyacentes que originaron las deficiencias para permitir a la firma de auditoría:

- evaluar la gravedad y generalización de la deficiencia identificada y
- corregirla adecuadamente.

La realización de un análisis del origen implica que los que realizan la evaluación apliquen el juicio profesional sobre la base de la evidencia disponible.

A166. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos realizados para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada también pueden verse afectados por la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, tales como:

- La complejidad y las características operativas de la firma de auditoría.
- La dimensión de la firma de auditoría.
- La dispersión geográfica de la firma de auditoría.
- La forma en la que está estructurada la firma de auditoría o el grado en que concentra o centraliza sus procesos o actividades.

Ejemplos de cómo la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible gravedad y la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría pueden afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para conocer el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas

- La naturaleza de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos cuando se emitió un informe no adecuado de un encargo relacionado con una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada o cuando la deficiencia identificada está relacionada con actuaciones y comportamientos de los dirigentes en relación con la calidad.
- La posible gravedad de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos en circunstancias en las que se ha identificado la deficiencia en varios encargos o cuando hay indicios de que hay elevadas tasas de incumplimiento de las políticas o los procedimientos.
- Naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría:
 - En el caso de una firma de auditoría menos compleja con una única localización, los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser sencillos puesto que la información para obtener el conocimiento puede estar fácilmente disponible y concentrada y el origen u orígenes pueden ser más evidentes.
 - En el caso de una firma de auditoría más compleja con varias localizaciones, los procedimientos para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden incluir recurrir a personas con una formación práctica específica en la investigación del origen o los orígenes de deficiencias identificadas, y desarrollar una metodología con procedimientos más formales para identificar el origen o los orígenes.

A167. Al investigar el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría puede considerar por qué no se originaron deficiencias en otras circunstancias de naturaleza similar a la cuestión con la que se relaciona la deficiencia identificada. Dicha información también puede ser útil para determinar cómo corregir una deficiencia identificada.

Ejemplos de cuándo no se originó una deficiencia en otras circunstancias de naturaleza similar y de cómo esta información puede ayudar a la firma de auditoría para investigar el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas

La firma de auditoría puede determinar que existe una deficiencia porque existen hallazgos similares en varios encargos. No obstante, no existen hallazgos en otros encargos dentro de la misma población que está siendo comprobada. Comparando los encargos, la firma de auditoría concluye que el origen de la deficiencia identificada es la falta de una adecuada participación de los socios de los encargos en fases clave de los encargos.

A168. La identificación de uno o varios orígenes que sean adecuadamente específicos puede sustentar el proceso de la firma de auditoría para corregir deficiencias identificadas.

Ejemplo de la identificación de uno o varios orígenes adecuadamente específicos

Es posible que la firma de auditoría identifique que los equipos de los encargos que realizan auditorías de estados financieros no estén obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de las estimaciones contables cuando las hipótesis de la dirección tienen un alto grado de subjetividad. Mientras que la firma de auditoría toma nota de que esos equipos de los encargos no están aplicando un adecuado escepticismo profesional, el origen subyacente de este problema puede estar relacionado con otra cuestión, tal como un entorno cultural que no alienta a los miembros de los equipos de los encargos a poner en tela de juicio personas con más autoridad o como una dirección, supervisión y revisión insuficientes del trabajo realizado en los encargos.

A169. Además de la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría puede también investigar el origen o los orígenes de los resultados positivos, ya que hacerlo puede revelar oportunidades para la firma de auditoría o perfeccionar el sistema de gestión de la calidad.

Respuesta a las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 42)

A170. La naturaleza, momento de realización y extensión de las medidas correctoras pueden depender de varias otras cuestiones, incluido:

- El origen o los orígenes.

- La gravedad y generalización de la deficiencia identificada y, en consecuencia, de la urgencia con la que se debe tratar.
- La eficacia de las medidas correctoras para tratar el origen o los orígenes, tales como, por ejemplo, si es necesario que la firma de auditoría implemente más de una medida correctora para tratar con eficacia el origen o los orígenes o si necesita implementar medidas correctoras provisionales hasta ser capaz de implementar medidas correctoras más eficaces.

A171. En algunas circunstancias, la medida correctora puede incluir establecer objetivos de calidad adicionales, o añadir o modificar riesgos de calidad o respuestas, porque se ha determinado que no son adecuados.

A172. En circunstancias en las que la firma de auditoría determina que el origen de una deficiencia identificada está relacionado con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios, la firma de auditoría puede también:

- Considerar si debe seguir utilizando el recurso proporcionado por el proveedor de servicios.
- Comunicar la cuestión al proveedor de servicios.

La firma de auditoría es responsable de tratar el efecto de la deficiencia identificada relacionada con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad y de tomar medidas para impedir que la deficiencia se repita con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Sin embargo, la firma de auditoría no es normalmente responsable de corregir la deficiencia identificada por cuenta del proveedor de servicios o de seguir investigando el origen de la deficiencia identificada en el proveedor de servicios.

Hallazgos en relación con un encargo específico (Ref: Apartado 45)

A173. En circunstancias en las que se omitieron procedimientos o el informe emitido no es adecuado, las medidas tomadas por la firma de auditoría pueden incluir:

- Consultar a las personas apropiadas en relación con las medidas adecuadas.
- Discutir la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.
- Aplicar los procedimientos omitidos.

Las medidas tomadas no eximen a la firma de auditoría de la responsabilidad de tomar medidas adicionales en relación con el hallazgo en el contexto del sistema de gestión de la calidad, incluida la evaluación de los hallazgos con el fin de identificar deficiencias y, cuando exista una deficiencia, investigar su origen u orígenes.

Comunicación continua relacionada con el seguimiento y corrección (Ref: Apartado 46)

A174. La información sobre el seguimiento y corrección comunicada a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este se puede comunicar de modo continuo o periódicamente. La persona o las personas pueden utilizar la información de varios modos, por ejemplo:

- Como base para comunicaciones adicionales al personal acerca de la importancia de la calidad.
- Para que las personas se responsabilicen de las funciones que les han sido asignadas.
- Para identificar reservas clave sobre el sistema de gestión de la calidad en el momento oportuno.

La información también proporciona una base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad, y la conclusión sobre este, como lo requieren los apartados 53–54.

Requerimientos de la red o servicios de la red (Ref: Apartado 48)

A175. En algunas circunstancias, la firma de auditoría puede pertenecer a una red. Las redes pueden establecer requerimientos en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o pueden poner a su disposición servicios o recursos que la firma de auditoría puede elegir implementar o utilizar en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad. Esos requerimientos o servicios pueden tener la finalidad de promover la realización de encargos de calidad de manera congruente en las firmas de auditoría que pertenecen a la red. La extensión con la que la red proporcionará a la firma de auditoría objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas comunes a toda la red dependerá de los acuerdos de la firma de auditoría con la red.

Ejemplos de requerimientos de la red

- Requerimientos de que la firma de auditoría incluya objetivos de calidad o riesgos de calidad adicionales en su sistema de gestión de la calidad que son comunes a las firmas de la red.
- Requerimientos de que la firma de auditoría incluya respuestas en su sistema de gestión de la calidad que son comunes a las firmas de la red. Dichas respuestas diseñadas por la red pueden incluir políticas o procedimientos de la red que especifican las funciones y responsabilidades de los dirigentes, incluido el modo en que se espera que la firma de auditoría asigne autoridad y responsabilidad dentro de ella, o recursos, tales como metodologías para la realización de encargos o aplicaciones de TI.
- Requerimientos de que la firma de auditoría se someta a las actividades de seguimiento de la red. Estas actividades de seguimiento pueden estar relacionadas con requerimientos de la red (por ejemplo, seguimiento de que la firma de auditoría ha implementado la metodología de la red adecuadamente) o con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría en general.

Ejemplos de servicios de la red

- Servicios o recursos que la firma de auditoría puede utilizar optativamente en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos, tales como programas de formación voluntarios, la utilización de auditores de componentes o de expertos pertenecientes a la red, o la utilización de un centro de prestación de servicios establecido a nivel de red o por otra firma de la red o grupo de firmas de la red.

A176. La red puede establecer responsabilidades para la firma de auditoría en la implementación de los requerimientos de la red o de los servicios de la red.

Ejemplos de responsabilidades de la firma de auditoría en la implementación de los requerimientos de la red o de los servicios de la red

- Se requiere que la firma de auditoría tenga una determinada infraestructura de TI y procesos de TI en funcionamiento para dar soporte a una aplicación de TI proporcionada por la red que la firma de auditoría utiliza en el sistema de gestión de la calidad.
- Se requiere que la firma de auditoría proporcione formación a toda la firma de auditoría sobre la metodología proporcionada por la red, así como cuando se producen actualizaciones a la metodología.

A177. El conocimiento por la firma de auditoría de los requerimientos de la red o de los servicios de la red y de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con su implementación se puede obtener mediante indagaciones ante la red o documentación proporcionada por esta sobre cuestiones como:

- El gobierno y liderazgo de la red.
- Los procedimientos realizados por la red para el diseño, la implementación y, en su caso, el funcionamiento de los requerimientos de la red o de los servicios de la red.
- El modo en que la red identifica y responde a los cambios que afectan a los requerimientos de la red o a los servicios de la red u otra información, tales como cambios en las normas profesionales u otra información que es indicativa de una deficiencia en los requerimientos de la red o servicios de la red.
- El modo en que la red realiza el seguimiento de lo adecuado de los requerimientos de la red o de los servicios de la red, lo cual puede realizarse a través de las actividades de seguimiento de las firmas de la red, y de los procedimientos de la red para corregir deficiencias identificadas.

Los requerimientos de la red o los servicios de la red en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 49)

A178. Las características de los requerimientos de la red o servicios de la red son una condición, hecho, circunstancia, acción u omisión para la identificación y valoración de los riesgos de calidad.

Ejemplo de un requerimiento de la red o de un servicio de la red que origina un riesgo de calidad

La red puede requerir que la firma de auditoría utilice una aplicación de TI para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos que es estándar en la red. Esto puede dar lugar a un riesgo de calidad de que la aplicación de TI no trate cuestiones de las disposiciones legales o reglamentarias locales que la firma de auditoría debe considerar en la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A179. La finalidad de los requerimientos de la red puede incluir promover que las firmas de la red realicen encargos de calidad de manera congruente. Es posible que la red espere que la firma de auditoría implemente los requerimientos de la red, sin embargo, la firma de auditoría quizás necesite adaptarlos o complementarlos para que sean adecuados a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

<i>Ejemplos de cómo los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden necesitar ser adaptados o complementados</i>	
Requerimiento de la red o servicio de la red	Modo en que la firma de auditoría adapta o complementa el requerimiento de la red o el servicio de la red
La red requiere que la firma de auditoría incluya determinados riesgos de calidad en el sistema de gestión de la calidad, con el fin de que todas las firmas de la red respondan a esos riesgos de calidad.	Como parte de la identificación y valoración de los riesgos de calidad, la firma de auditoría incluye los riesgos de calidad requeridos por la red. La firma de auditoría también diseña e implementa respuestas para responder a los riesgos de calidad requeridos por la red.
La red requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente determinadas respuestas.	Como parte del diseño e implementación de las respuestas, la firma de auditoría determina: <ul style="list-style-type: none"> • A qué riesgos de calidad responden las respuestas. • El modo en que se incorporarán las respuestas requeridas por la red al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de esta. Esto puede incluir adaptar la respuesta para reflejar la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos (por ejemplo, adaptar una metodología para que incluya cuestiones relacionadas con disposiciones legales o reglamentarias).
La firma de auditoría utiliza personas de otras firmas de la red como auditores de componentes. Existen requerimientos de la red que conducen a un alto grado de uniformidad en los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red. Los requerimientos de la red incluyen criterios específicos que se aplican a las personas asignadas para trabajar en un componente en una auditoría de un grupo.	La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que requieren que el equipo del encargo confirme con el auditor del componente (es decir, la otra firma de la red) que las personas asignadas al componente cumplen los criterios específicos establecidos en los requerimientos de la red.

A180. En algunas circunstancias, al adaptar o complementar los requerimientos de la red, o los servicios de la red, es posible que la firma de auditoría identifique posibles mejoras a estos y las puede comunicar a la red.

Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 50(c))

A181. Los resultados de las actividades de seguimiento de la red en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría pueden incluir información como:

- una descripción de las actividades de seguimiento, incluida su naturaleza, momento de realización y extensión;
- los hallazgos, deficiencias identificadas y otras observaciones acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (por ejemplo, los resultados positivos u oportunidades para la firma de auditoría de mejorar o perfeccionar el sistema de gestión de la calidad); y
- la evaluación por la red del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la valoración de su efecto y las medidas correctoras recomendadas.

Actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red (Ref: Apartado 51(b))

A182. La información procedente de la red sobre los resultados globales de las actividades de seguimiento realizadas en los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red puede ser una agregación o un resumen de la información descrita en el apartado A181, incluidas tendencias y áreas comunes de las deficiencias identificadas en toda la red o resultados positivos que se pueden replicar en toda la red. Dicha información puede:

- Ser utilizada por la firma de auditoría:
 - Para identificar y valorar los riesgos de calidad.
 - Como parte de otra información relevante considerada por la firma de auditoría para determinar si existen deficiencias en los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad.
- Para su comunicación a los socios de los encargos de grupos, en el contexto de la consideración de la competencia y capacidad de los auditores de componentes de una firma de la red que están sujetos a requerimientos comunes de la red (por ejemplo, objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas comunes).

A183. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría obtenga información de la red acerca de las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad de una firma de la red que le afecten. La red también puede recopilar información de firmas de la red con respecto a los resultados de inspecciones externas de sus sistemas de gestión de la calidad. En algunos casos, las disposiciones legales y reglamentarias de una determinada jurisdicción pueden prohibir que la red comparta información con otras firmas de la red o pueden restringir la especificidad de esa información.

A184. En circunstancias en las que la red no proporciona información sobre los resultados globales de sus actividades de seguimiento en las firmas de la red, la firma de auditoría puede tomar medidas adicionales tales como:

- discutir la cuestión con la red; y
- determinar el efecto en los encargos de la firma de auditoría y comunicarlo a los equipos de los encargos.

Deficiencias en los requerimientos de la red o en los servicios de la red identificadas por la firma de auditoría (Ref: Apartado 52)

A185. Debido a que los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma de auditoría forman parte de su sistema de gestión de la calidad, también están sujetos a esta NIGC con respecto al seguimiento y corrección. Los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden ser objeto de seguimiento por la red, por la firma de auditoría o por una combinación de ambas.

Ejemplo de seguimiento de un requerimiento de la red o de un servicio de la red tanto por la red como por la firma de auditoría

Una red puede realizar actividades de seguimiento en la red sobre una metodología común. La firma de auditoría también realiza el seguimiento de la aplicación de la metodología por los miembros del equipo del encargo mediante la realización de inspecciones de encargos.

A186. Al diseñar e implementar las medidas correctoras para tratar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o en los servicios de la red, la firma de auditoría puede:

- conocer las medidas correctoras previstas por la red, incluido si la firma de auditoría tiene alguna responsabilidad de implantarlas; y
- considerar si tiene que tomar medidas correctoras complementarias para tratar la deficiencia identificada y el origen o los orígenes, cuando:
 - la red no ha tomado las medidas correctoras adecuadas; o
 - las medidas correctoras de la red tardarán en tratar eficazmente la deficiencia identificada.

Evaluación del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 53)

A187. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden recibir la ayuda de otras personas para realizar la evaluación del sistema. No obstante, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este siguen siendo responsables de la evaluación y de rendir cuentas.

- A188. El momento determinado en el que se realiza la evaluación puede depender de las circunstancias de la firma de auditoría y puede coincidir con el cierre del ejercicio de la firma de auditoría o con la terminación del ciclo anual de seguimiento.
- A189. La información que sirve de base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad incluye la información comunicada a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de calidad y de rendir cuentas sobre este de conformidad con el apartado 46.

Ejemplos de graduación para demostrar el modo en que se puede obtener la información que sirve de base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este intervengan directamente en el seguimiento y corrección y, por lo tanto, conocerán la información que sustenta la evaluación del sistema de gestión de la calidad.
- En una firma de auditoría más compleja, es posible que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este tengan que establecer procedimientos para reunir, resumir y comunicar la información necesaria para evaluar el sistema de gestión de la calidad.

Conclusión acerca del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 54)

A190. En el contexto de esta NIGC, se prevé que el funcionamiento del sistema en su conjunto proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad. En su conclusión acerca del sistema de gestión de la calidad, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden, utilizando los resultados del proceso de seguimiento y corrección, considerar lo siguiente:

- la gravedad y generalización de las deficiencias identificadas y su efecto en la consecución de los objetivos del sistema de gestión de la calidad;
- si la firma de auditoría ha diseñado e implementado medidas correctoras, y si estas medidas tomadas hasta el momento de la evaluación son eficaces; y
- si el efecto de las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad ha sido adecuadamente corregido, como, por ejemplo, si se han llevado a cabo actuaciones adicionales de conformidad con el apartado 45.

A191. Puede haber circunstancias en las que deficiencias identificadas que son graves (incluidas las deficiencias identificadas que son graves y generalizadas) han sido adecuadamente corregidas y su efecto corregido en el momento de la evaluación. En dichos casos, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden concluir que el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

A192. Una deficiencia identificada puede tener un efecto generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad cuando, por ejemplo:

- La deficiencia afecta a varios componentes o aspectos del sistema de gestión de la calidad.
- La deficiencia está restringida a un componente específico o aspecto del sistema de gestión de la calidad, pero es fundamental para el sistema.
- La deficiencia afecta a varias unidades de negocio o localizaciones geográficas de la firma de auditoría.
- La deficiencia está restringida a una sola unidad de negocio o localización geográfica pero estas son fundamentales para el conjunto de la firma de auditoría.
- La deficiencia afecta a una parte sustancial de los encargos de un determinado tipo o naturaleza.

Ejemplo de una deficiencia identificada que se puede considerar grave pero no generalizada

La firma de auditoría identifica una deficiencia en una pequeña oficina regional de la firma de auditoría. La deficiencia identificada está relacionada con el incumplimiento de muchas políticas o procedimientos de la firma de auditoría. La firma de auditoría determina que la cultura de la oficina regional, especialmente las actuaciones y comportamientos de los dirigentes de

dicha oficina, que se centran en exceso en prioridades financieras, ha contribuido al origen de la deficiencia identificada. La firma de auditoría determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- grave, porque está relacionada con la cultura de la oficina regional y con el cumplimiento global de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y
- no generalizado, porque se limita a la pequeña oficina regional.

A193. Puede ocurrir que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este concluyan que el sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad en circunstancias en las que las deficiencias identificadas son graves y generalizadas, las medidas tomadas para corregirlas no son adecuadas y el efecto de las deficiencias no ha sido adecuadamente corregido.

Ejemplo de una deficiencia identificada que se puede considerar grave y generalizada

La firma de auditoría identifica una deficiencia en una oficina regional, la cual es la oficina más grande de la firma de auditoría y presta apoyo financiero, operativo y técnico a toda la región. La deficiencia identificada está relacionada con el incumplimiento de muchas políticas o procedimientos de la firma de auditoría. La firma de auditoría determina que la cultura de la oficina regional, especialmente las actuaciones y comportamientos de los dirigentes de dicha oficina, que se centran en exceso en prioridades financieras, ha contribuido al origen de la deficiencia identificada. La firma de auditoría determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- grave, porque está relacionada con la cultura de la oficina regional y con el cumplimiento global de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y
- generalizado, porque la oficina regional es la más grande y presta apoyo a muchas otras oficinas, y el incumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría puede tener un efecto más amplio sobre las demás oficinas.

A194. Es posible que corregir las deficiencias identificadas que sean graves y generalizadas requiera tiempo. A la vez que la firma de auditoría sigue tomando medidas para corregir las deficiencias identificadas, se puede reducir su generalización y es posible que se determine que las deficiencias identificadas siguen siendo graves, pero ya no son graves y generalizadas. En esos casos, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden concluir que, excepto por las cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto grave pero no generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad, dicho sistema proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos de calidad del sistema de gestión de la calidad.

A195. Esta NIGC no requiere que la firma de auditoría obtenga un informe que proporciona un grado de seguridad independiente sobre su sistema de gestión de la calidad, ni impide que la firma de auditoría lo haga.

Tomar medidas adecuadas de manera inmediata y comunicación adicional (Ref: Apartado 55)

A196. En circunstancias en las que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este alcanzan la conclusión descrita en el apartado 54(b) o 54(c), las medidas adecuadas que tome la firma de auditoría de manera inmediata pueden incluir:

- Tomar medidas para apoyar la realización de encargos mediante la asignación de más recursos o desarrollando orientaciones adicionales y para confirmar que los informes emitidos por la firma de auditoría son adecuados a las circunstancias hasta que las deficiencias identificadas sean corregidas, y comunicar dichas medidas a los equipos de los encargos.
- Obtener asesoramiento jurídico.

A197. En algunas circunstancias la firma de auditoría puede tener un órgano de gobierno independiente que ejerce una supervisión no ejecutiva sobre esta. En dichas circunstancias, las comunicaciones pueden incluir informar al órgano de gobierno independiente.

A198. *Ejemplos de circunstancias en las que puede ser adecuado que la firma de auditoría comunique a terceros acerca de la eva-*

luación del sistema de gestión de la calidad

- Cuando la firma de auditoría pertenece a una red.
- Cuando otras firmas de la red utilizan el trabajo de la firma de auditoría, por ejemplo, en el caso de la auditoría de un grupo.
- Cuando un informe emitido por la firma de auditoría ha sido considerado inadecuado por la firma de auditoría como resultado de un fallo en el sistema de gestión de la calidad y es necesario que sean informados la dirección de la entidad o los responsables del gobierno de esta.
- Cuando una disposición legal o reglamentaria requiera que la firma de auditoría comunique a un organismo de supervisión o un regulador.

Evaluaciones del desempeño (Ref: Apartado 56)

A199. La realización periódica de evaluaciones del desempeño promueve el sentido de responsabilidad. Al considerar el desempeño de una persona, la firma de auditoría puede tener en cuenta:

- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría en relación con aspectos del sistema de gestión de la calidad relacionados con la responsabilidad de la persona. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría fije objetivos para la persona y mida los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría sobre la base de esos objetivos.
- Las medidas tomadas por la persona como respuesta a las deficiencias identificadas que tienen relación con su responsabilidad, incluida la oportunidad y eficacia de dichas actuaciones.

Ejemplos de graduación para demostrar cómo la firma de auditoría puede realizar evaluaciones del desempeño

- En una firma de auditoría menos compleja, la firma de auditoría puede contratar a un proveedor de servicios para realizar la evaluación, o es posible que los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría proporcionen una indicación del desempeño de la persona.
- En una firma de auditoría más compleja, las evaluaciones del desempeño pueden ser realizadas por un miembro independiente no ejecutivo del órgano de gobierno de la firma de auditoría o por un comité especial supervisado por el órgano de gobierno.

A200. Una evaluación del desempeño positiva se puede recompensar a través de la remuneración, una promoción y otros incentivos que se centran en el compromiso con la calidad de la persona y refuerzan su sentido de responsabilidad. Por el contrario, la firma de auditoría puede tomar medidas disciplinarias para tratar una evaluación del desempeño negativa que puede afectar a la consecución por la firma de auditoría de sus objetivos de calidad.

Consideraciones para el sector público

A201. En el caso del sector público, puede no ser factible realizar una evaluación del desempeño de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, o de tomar medidas para tratar los resultados de la evaluación del desempeño, dada la naturaleza del nombramiento de la persona. No obstante, se pueden realizar evaluaciones del desempeño de otras personas de la firma de auditoría a las que se les ha asignado una responsabilidad operativa de ciertos aspectos del sistema de gestión de la calidad.

Documentación (Ref: Apartados 57-59)

A202. La documentación proporciona evidencia de que la firma de auditoría cumple esta NIGC, así como las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables. También puede ser útil para la formación del personal y de los equipos de los encargos, asegurar que se conserva el conocimiento de la organización y proporcionar una base histórica de las decisiones tomadas por la firma de auditoría acerca de su sistema de gestión de la calidad. No es necesario ni factible que la firma de auditoría documente cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado, acerca de su sistema de gestión de la calidad. Además, la firma de auditoría puede dejar evidencia de su cumplimiento de esta NIGC mediante su componente de información y comunicación, documentos u otros escritos o aplicaciones de TI que están integradas en los componentes del sistema de gestión

de la calidad.

A203. La documentación puede adoptar la forma de manuales formales por escrito, listados de comprobaciones y formularios, puede estar documentada informalmente (por ejemplo, en comunicaciones por correos electrónicos o en mensajes en páginas web), o se pueden almacenar en aplicaciones de TI u otros formatos digitales (por ejemplo, bases de datos). Algunos factores que pueden afectar a los juicios de la firma de auditoría acerca de la forma, contenido y extensión de la documentación, incluida la frecuencia con la que se actualiza, pueden incluir:

- La complejidad de la firma de auditoría y el número de oficinas;
- La naturaleza y complejidad de la actividad y de la organización de la firma de auditoría;
- La naturaleza de los encargos que realiza la firma de auditoría y de las entidades para las que se realizan.
- la naturaleza y la complejidad de la cuestión que se documenta, tal como si está relacionada con un aspecto del sistema de gestión de la calidad que ha cambiado o un área de mayor riesgo de calidad, y la complejidad de los juicios relacionados con la cuestión; y
- la frecuencia y extensión de los cambios en el sistema de gestión de la calidad.

En una firma de auditoría menos compleja, puede que no resulte necesario disponer de documentación que dé soporte a las cuestiones que se comunicaron porque pueden ser efectivos métodos informales de comunicación. No obstante, una firma de auditoría menos compleja puede determinar que es adecuado documentar dichas comunicaciones para proporcionar evidencia de que ocurrieron.

A204. En algunos casos, es posible que un organismo externo de supervisión establezca requerimientos de documentación, ya sea formal o informalmente, por ejemplo, debido al resultado de una inspección externa. Los requerimientos de ética aplicables también pueden contener requerimientos específicos relativos a la documentación, por ejemplo, el Código de ética del IESBA requiere la documentación de determinadas cuestiones, incluidas determinadas situaciones relacionadas con los conflictos de intereses, el incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias y la independencia.

A205. No se requiere que la firma de auditoría documente la consideración de cada condición, hecho, circunstancia, acción u omisión para cada objetivo de calidad o de cada riesgo que puede dar lugar a un riesgo de calidad. Sin embargo, al documentar los riesgos de calidad y cómo la firma de auditoría responde a estos, la firma de auditoría puede documentar los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad (es decir, la probabilidad de existencia y el efecto en la consecución de uno o varios objetivos de calidad considerados), con el fin sustentar la congruencia en la implementación y funcionamiento de las respuestas.

A206. La red, otras firmas de la red u otras estructuras u organizaciones dentro de la red pueden proporcionar la documentación.

NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 2

REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS

(En vigor para auditorías y revisiones de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022 y para otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIGC.....	1-4
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de la calidad de los encargos	5-9
Aplicabilidad de esta NIGC	10
Fecha de entrada en vigor	11
Objetivo	12
Definiciones	13
Requerimientos	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables.....	14-16
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos	17-23
Realización de la revisión de la calidad del encargo.....	24-27
Documentación	28-30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos	A1-A24
Realización de la revisión de la calidad del encargo.....	A25-A49
Documentación	A50-A53

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*.

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) trata:
 - (a) del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y
 - (b) de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo relacionadas con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo.
2. Esta NIGC es aplicable a todos los encargos para los cuales, de conformidad con la NIGC 1¹, se exige que se realice una revisión de la calidad del encargo. Esta NIGC parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.
3. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC es una respuesta predeterminada diseñada e implementada por la firma de auditoría de conformidad con la NIGC 1². La realización de una revisión de la calidad de un encargo se lleva a cabo en los encargos por el revisor de la calidad del encargo en nombre de la firma de auditoría.

Graduación

4. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del revisor de la calidad del encargo requeridos por esta NIGC varía en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad. Por ejemplo, los procedimientos del revisor de la calidad del encargo probablemente serán menos extensos en aquellos encargos en los que se apliquen menos juicios significativos por el equipo del encargo.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de la calidad de los encargos

5. La NIGC 1 establece las responsabilidades de la firma de auditoría con respecto a su sistema de gestión de la calidad y requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente respuestas a los riesgos de calidad que estén basadas y respondan a los motivos de las valoraciones asignadas a dichos riesgos³. Las respuestas predeterminadas incluidas en la NIGC 1 incluyen establecer políticas o procedimientos que tratan las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con esta NIGC.
6. La firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad. Según la NIGC 1, el objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías o de las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados realizados por ella, que le proporcione una seguridad razonable de que:
 - (a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
 - (b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias⁴.
7. Tal y como se explica en la NIGC 1⁵, se sirve al interés público al realizar encargos de calidad de manera congruente. Se alcanzan encargos de calidad a través de la planificación y ejecución de los encargos y de la emisión de informes sobre estos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y, cuando sea aplicable al tipo de encargo, del escepticismo profesional.
8. Una revisión de la calidad del encargo es una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas por este. La evaluación por el revisor de la calidad del encargo de los juicios significativos se realiza en el contexto de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Sin embargo, una revisión de la calidad del encargo no pretende ser una evaluación de si todo el encargo cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.

¹ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1 (Anteriormente Norma Internacional de Control de Calidad 1) Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, apartado 34(f)

² NIGC 1, apartado 34(f)

³ NIGC 1, apartado 26

⁴ NIGC 1, apartado 14

⁵ NIGC 1, apartado 15

9. El revisor de la calidad del encargo no es un miembro del equipo del encargo. La realización de una revisión de la calidad del encargo no cambia las responsabilidades del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo o de dirigir y supervisar a los miembros del equipo del encargo y revisar su trabajo. No se requiere que el revisor de la calidad del encargo obtenga evidencia para fundamentar la opinión o la conclusión del encargo, pero el equipo del encargo puede obtener evidencia adicional para responder a las cuestiones puestas de manifiesto durante la revisión de la calidad del encargo.

Aplicabilidad de esta NIGC

10. Esta NIGC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría y al revisor de la calidad del encargo cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, esta NIGC contiene las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, así como anotaciones introductorias, que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de esta NIGC, y definiciones. La NIGC 1⁶ explica los términos, objetivo, requerimientos, guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, anotaciones introductorias y definiciones.

Fecha de entrada en vigor

11. Esta NIGC es aplicable a:
- (a) las auditorías y revisiones de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022 y
 - (b) otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022.

Objetivo

12. El objetivo de la firma de auditoría, al nombrar un revisor de la calidad del encargo elegible, es realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas por este.

Definiciones

13. A efectos de esta NIGC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.
 - (b) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.
 - (c) Requerimientos de ética aplicables – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a un profesional de la contabilidad cuando realiza la revisión de la calidad del encargo. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: Apartados A12–A15)

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

14. La firma de auditoría y el revisor de la calidad del encargo tendrán un conocimiento de esta NIGC, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de esta NIGC y aplicar correctamente los requerimientos que les son aplicables.
15. La firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, cumplirán cada uno de los requerimientos de esta NIGC salvo que el requerimiento no sea aplicable en las circunstancias del encargo.
16. Se espera que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma. Sin embargo, si la firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo determinan que la aplicación de los requerimientos aplicables no proporciona una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma, la firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, tomarán medidas adicionales para alcanzar el objetivo.

⁶ NIGC 1, apartados 12 y A6–A9

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos

17. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que se asigne la responsabilidad del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos a una o varias personas con la competencia, capacidad y autoridad adecuadas dentro de la firma de auditoría para cumplir la responsabilidad. Esas políticas o procedimientos requerirán que dicha persona o personas nombren al revisor de la calidad de los encargos. (Ref: Apartados A1–A3)
18. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad para ser nombrado revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que el revisor de la calidad del encargo no sea un miembro del equipo del encargo y que: (Ref: Apartado A4)
 - (a) tenga la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente y la autoridad adecuada, para realizar la revisión de la calidad del encargo; (Ref: Apartados A5–A11)
 - (b) cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a la objetividad e independencia del revisor de la calidad del encargo; y (Ref: Apartados A12–A15)
 - (c) cumpla las disposiciones legales y reglamentarias, si existen, aplicables a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A16)
19. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de conformidad con el apartado 18(b) también harán frente a las amenazas a la objetividad originadas por una persona que sea nombrada revisor de la calidad del encargo después de haber actuado como socio del encargo. Dichas políticas y procedimientos especificarán un periodo de enfriamiento de dos años, o un periodo más largo si los requerimientos de ética aplicables así lo exigen, antes de que el socio del encargo pueda asumir la función de revisor de la calidad del encargo. (Ref: Apartados A17–A18)
20. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad de las personas que ayudan al revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que dichas personas no sean miembros del equipo del encargo y:
 - (a) tengan la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para realizar las obligaciones que se les han asignado; y (Ref: Apartado A19)
 - (b) cumplan los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a su objetividad e independencia y, en su caso, las disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartados A20–A21)
21. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que:
 - (a) requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo y
 - (b) traten la responsabilidad del revisor de la calidad del encargo de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de las personas que ayudan en la revisión, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A22)

Cuando la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente

22. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que traten las circunstancias en las cuales la elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos para la realización de revisiones de la calidad de los encargos se vea afectada negativamente y las medidas adecuadas a adoptar por la firma de auditoría, incluido el proceso de identificación y nombramiento de un sustituto en dichas circunstancias. (Ref: Apartado A23)
23. Cuando llegan a conocimiento del revisor de la calidad del encargo circunstancias que afectan negativamente a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, este lo notificará a la persona o las personas adecuadas dentro de la firma de auditoría, y: (Ref: Apartado A24)
 - (a) si no se ha iniciado la revisión de la calidad del encargo, rehusará el nombramiento para realizar el encargo de revisión de la calidad; o
 - (b) si se ha iniciado la revisión de la calidad del encargo interrumpirá su realización.

Realización de la revisión de la calidad del encargo

24. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos en relación con la realización de la revisión de la calidad del encargo que traten:
 - (a) las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos de conformidad con los apartados 25-26 en momentos adecuados durante el encargo que proporcionen una base adecuada para una evaluación objetiva de

- los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este;
- (b) las responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo, incluido que el socio del encargo no puede fechar el informe del encargo antes de que el revisor de la calidad del encargo le notifique que se ha finalizado dicha revisión, de conformidad con el apartado 27; y (Ref: Apartados A25–A26)
 - (c) circunstancias en las que la naturaleza y extensión de las discusiones del equipo del encargo con el revisor de la calidad del encargo acerca de un juicio significativo dan lugar a una amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo, y las medidas adecuadas a adoptar en esas circunstancias. (Ref: Apartado A27)
25. Para realizar la revisión de la calidad del encargo, el revisor de la calidad del encargo: (Ref: Apartados A28–A33)
- (a) Leerá y obtendrá un conocimiento de la información comunicada por: (Ref: Apartado A34)
 - (i) el equipo del encargo, acerca de la naturaleza y las circunstancias del encargo y la entidad; y
 - (ii) la firma de auditoría, acerca de su proceso de seguimiento y corrección, en concreto, deficiencias identificadas que pueden estar relacionadas o afectar a las áreas en las que se ven implicados juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.
 - (b) Discutirá con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo, cuestiones y juicios significativos aplicados en la planificación, ejecución y emisión del informe del encargo. (Ref: Apartados A35–A38)
 - (c) Sobre la base de la información obtenida en (a) y (b), revisará documentación seleccionada del encargo relacionada con los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y evaluará: (Ref: Apartados A39–A43)
 - (i) la base para los juicios aplicados, incluido, en caso de ser aplicable al tipo de encargo, el ejercicio del escepticismo profesional por el equipo del encargo;
 - (ii) si la documentación del encargo fundamenta las conclusiones alcanzadas y
 - (iii) si las conclusiones alcanzadas son adecuadas.
 - (d) En el caso de auditorías de estados financieros, evaluará las bases para la determinación por el socio del encargo de que se han cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia. (Ref: Apartado A44)
 - (e) Evaluará si se han llevado a cabo las consultas adecuadas sobre las cuestiones complejas o controvertidas o sobre cuestiones en las que existan diferencias de opinión y las conclusiones derivadas de dichas consultas. (Ref: Apartado A45)
 - (f) En el caso de auditorías de estados financieros, evaluará la base para la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tenga el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A46)
 - (g) Revisará:
 - (i) en el caso de auditorías de estados financieros, los estados financieros y el informe de auditoría correspondiente, incluido, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría; (Ref: Apartado A47)
 - (ii) en el caso de encargos de revisión, los estados financieros o la información financiera y el informe del encargo correspondiente; o (Ref: Apartado A47)
 - (iii) en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados; el informe del encargo y, en su caso, la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A48)
26. El revisor de la calidad del encargo notificará al socio del encargo si tiene reservas acerca de si los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, o si las conclusiones alcanzadas por este, no son adecuados. Si dichas reservas no se resuelven a satisfacción del revisor de la calidad del encargo, este notificará a la persona o las personas adecuadas de la firma de auditoría que no se puede finalizar la revisión de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A49)

Finalización de la revisión de la calidad del encargo

27. El revisor de la calidad del encargo determinará si se han cumplido los requerimientos de esta NIGC con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo y si la revisión de la calidad del encargo ha finalizado. En ese caso, el revisor de la calidad del encargo notificará al socio del encargo que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado.

Documentación

28. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad de documentar la revisión de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A50)

29. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que la revisión de la calidad del encargo se documente de conformidad con el apartado 30, y que dicha documentación se incluya junto con la documentación del encargo.
30. El revisor de la calidad del encargo determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo es suficiente para permitir a un profesional ejerciente experimentado, sin conexión previa con el encargo, conocer la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo y, en su caso, por las personas que ayudaron al revisor, así como las conclusiones alcanzadas en la realización de la revisión. El revisor de la calidad del encargo también determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo incluye: (Ref: Apartados A51–A53)
- (a) los nombres del revisor de la calidad del encargo y de las personas que le ayudaron en la revisión de la calidad del encargo;
 - (b) una identificación de la documentación del encargo revisada;
 - (c) el fundamento para la decisión por el revisor de la calidad del encargo de conformidad con el apartado 27;
 - (d) las notificaciones requeridas de conformidad con los apartados 26 y 27 y
 - (e) la fecha de finalización de la revisión de la calidad del encargo.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos

Asignación de la responsabilidad del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos (Ref: Apartado 17)

- A1. La competencia y capacidad que son relevantes respecto a la aptitud de la persona para cumplir la responsabilidad del nombramiento del revisor de la calidad del encargo puede incluir un conocimiento adecuado de:
- las responsabilidades de un revisor de la calidad del encargo;
 - los criterios incluidos en los apartados 18 y 19 acerca de la elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos; y
 - la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad sujeta a una revisión de la calidad del encargo, incluida la composición del equipo del encargo.
- A2. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la persona responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos no sea un miembro del equipo del encargo para el cual se va a realizar una revisión de la calidad del encargo. Sin embargo, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual), puede no ser factible que una persona distinta a un miembro del equipo del encargo nombre al revisor de la calidad del encargo.
- A3. La firma de auditoría puede asignar a más de una persona como responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar un proceso distinto de nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos en el caso de una auditoría de entidades cotizadas, o no cotizadas, o de otros encargos, con responsables diferentes para cada proceso.

Elegibilidad del revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartado 18)

- A4. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual, puede no haber un socio u otra persona en la firma de auditoría elegible para realizar la revisión de la calidad del encargo. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede contratar u obtener los servicios de personas externas a la firma de auditoría para llevar a cabo la revisión de la calidad del encargo. Una persona externa a la firma de auditoría puede ser un socio o un empleado de una firma de la red, de una estructura o una organización dentro de la red de la firma de auditoría o un proveedor de servicios. Cuando se utiliza dicha persona, son aplicables las disposiciones de la NIGC 1 que tratan los requerimientos de la red, los servicios de la red o los proveedores de servicios.

Criterios de elegibilidad del revisor de la calidad del encargo

Competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente (Ref: Apartado 18(a))

- A5. La NIGC 1 describe características relativas a la competencia, incluida la integración y aplicación de la competencia técnica, las cualificaciones profesionales y la ética, los valores y las actitudes profesionales⁷. Algunas cuestiones que la firma de auditoría puede considerar para determinar que una persona tiene la competencia necesaria para realizar una revisión de la calidad del

⁷ NIGC 1, apartado A88

encargo incluyen, por ejemplo:

- un conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría aplicables al encargo;
- conocimiento del sector de la entidad;
- un conocimiento y una experiencia aplicables a encargos de naturaleza y complejidad similares; y
- un conocimiento de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo para la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo, que pueden adquirirse o mejorarse recibiendo la formación práctica adecuada por parte de la firma de auditoría.

A6. Las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que la firma de auditoría considera para determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a uno o más riesgos de calidad⁸ pueden ser un aspecto importante para la determinación por la firma de auditoría de la competencia y capacidad requeridas para realizar la revisión de la calidad de ese encargo. Algunas otras consideraciones que la firma de auditoría puede tener en cuenta para determinar si el revisor de la calidad del encargo tiene la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, necesarios para evaluar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este incluyen:

- La naturaleza de la entidad.
- La especialización y complejidad del sector o entorno normativo en el cual opera la entidad.
- La medida en que el encargo está relacionado con cuestiones que requieren experiencia especializada (por ejemplo, con respecto a la tecnología de la información (TI), áreas especializadas de contabilidad o auditoría) o especialización científica e ingeniería, tales como las que pueden ser necesarias en ciertos encargos que proporcionan un grado de seguridad. Véase también el apartado A19.

A7. Al evaluar la competencia y capacidad de una persona que puede ser nombrada revisor de la calidad del encargo, los hallazgos que tienen su origen en las actividades de seguimiento de la firma de auditoría (por ejemplo, los hallazgos de la inspección de encargos en los cuales la persona era un miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad del encargo) o los resultados de las inspecciones externas pueden ser también consideraciones relevantes.

A8. Una falta de competencia o capacidad adecuadas afecta a la aptitud del revisor de la calidad del encargo para aplicar juicio profesional adecuado en la realización de la revisión. Por ejemplo, un revisor de la calidad del encargo que carece de la experiencia pertinente en el sector puede no poseer la aptitud o confianza necesarias para evaluar y, en su caso, cuestionar los juicios significativos y el escepticismo profesional aplicados por el equipo del encargo sobre una cuestión compleja relativa a la auditoría o contabilidad de un sector específico.

Autoridad adecuada (Ref: Apartado 18(a))

A9. Actuaciones en la firma de auditoría que ayudan a establecer la autoridad del revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, crear una cultura de respeto hacia la función de revisor de la calidad del encargo hace menos probable que este experimente presiones del socio del encargo, o de otro personal, para influir de forma inadecuada en el resultado de la revisión de la calidad del encargo. En algunos casos, la autoridad del revisor de la calidad del encargo puede mejorarse a través de las políticas o los procedimientos para tratar las diferencias de opinión, las cuales pueden incluir medidas que el revisor de la calidad del encargo puede tomar cuando existe un desacuerdo entre el revisor de la calidad del encargo y el equipo del encargo.

A10. La autoridad del revisor de la calidad del encargo puede verse reducida cuando:

- La cultura dentro de la firma de auditoría promueve el respeto a la autoridad únicamente hacia el personal de jerarquía superior dentro de la firma de auditoría.
- El revisor de la calidad del encargo depende jerárquicamente del socio del encargo, por ejemplo, cuando el socio del encargo tiene una posición de liderazgo en la firma de auditoría o es el responsable de determinar la remuneración del revisor de la calidad del encargo.

Consideraciones para el sector público

A11. En el sector público, un auditor (por ejemplo, un interventor general u otra persona debidamente cualificada nombrada en representación del interventor general), puede desempeñar una función equivalente a la del socio del encargo con responsabilidad general relativa a las auditorías del sector público. En dichas circunstancias, la selección del revisor de la calidad del encargo puede incluir la consideración de la necesidad de independencia y de la capacidad del revisor de la calidad del encargo para proporcionar una evaluación objetiva.

⁸ NIGC 1, apartado A134

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 13(c), 18(b))

- A12. Los requerimientos de ética relevantes que son aplicables cuando se realiza una revisión de la calidad del encargo pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo o la entidad. Varias disposiciones de requerimientos de ética aplicables pueden ser de aplicación solo a los profesionales de la contabilidad individuales, tal como un revisor de la calidad del encargo, y no a la firma en sí.
- A13. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia específicos que serían de aplicación a profesionales de la contabilidad individuales, tal como un revisor de la calidad del encargo. Los requerimientos de ética aplicables también pueden incluir disposiciones que hacen frente a amenazas a la independencia originadas por la vinculación prolongada con un cliente de auditoría o de un encargo que proporciona un grado de seguridad. La aplicación de cualquiera de dichas disposiciones relativas a la vinculación prolongada es distinta, pero puede tener que considerarse para aplicar el requerimiento de periodo de enfriamiento de conformidad con el apartado 19.

Amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo

- A14. Las amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo se pueden originar por una amplia gama de hechos y circunstancias. Por ejemplo:
- Se puede originar una amenaza de autorrevisión cuando el revisor de la calidad del encargo participó previamente en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, en concreto, como socio del encargo o como otro miembro del equipo del encargo.
 - Se puede originar una amenaza de interés propio o de familiaridad cuando el revisor de la calidad del encargo es familiar próximo o un miembro de la familia inmediata del socio del encargo o de otro miembro del equipo del encargo, o cuando existen relaciones personales estrechas con miembros del equipo del encargo.
 - Se puede originar una amenaza de intimidación cuando se ejercen presiones reales o aparentes sobre el revisor de la calidad del encargo (por ejemplo, cuando el socio del encargo es una persona agresiva o dominante, o cuando el revisor de la calidad del encargo depende jerárquicamente del socio del encargo).
- A15. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos y orientación para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas a la objetividad. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA proporciona orientación específica, incluido ejemplos de:
- circunstancias en las que se pueden originar amenazas a la objetividad cuando se nombra a un profesional de la contabilidad como revisor de la calidad del encargo;
 - factores relevantes para la evaluación del nivel de dichas amenazas y
 - actuaciones, incluidas salvaguardas, que podrían hacer frente a dichas amenazas.

Disposiciones legales o reglamentarias aplicables a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartado 18(c))

- A16. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir requerimientos adicionales relativos a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el revisor de la calidad del encargo puede necesitar estar en posesión de ciertas cualificaciones o estar autorizado para poder realizar la revisión de la calidad del encargo.

Periodo de enfriamiento para una persona después de haber tenido una relación como socio del encargo (Ref: Apartado 19)

- A17. En encargos recurrentes, a menudo, las cuestiones sobre las que se aplican juicios significativos no cambian. Por lo tanto, los juicios significativos aplicados en periodos anteriores pueden afectar los juicios del equipo del encargo en periodos posteriores. La aptitud de un revisor de la calidad del encargo para realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos, por tanto, se ve afectada cuando la persona participó previamente en esos juicios como socio del encargo. En dichas circunstancias, es importante que existan salvaguardas adecuadas para reducir las amenazas a la objetividad a un nivel aceptable, en particular la amenaza de autorrevisión. En consecuencia, esta NIGC requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que especifiquen un periodo de enfriamiento durante el cual el socio del encargo no puede ser nombrado revisor de la calidad del encargo.
- A18. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría también pueden tratar si es adecuado un periodo de enfriamiento para una persona distinta del socio del encargo antes de ser elegible para ser nombrado como revisor de la calidad de dicho encargo. En este sentido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de la función de dicha persona y su participación previa en los juicios significativos aplicados en el encargo. Por ejemplo, la firma puede determinar que un socio del encargo responsable de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de un grupo puede no ser elegible para ser nombrado revisor de la calidad del encargo del grupo debido a la participación de ese socio de auditoría en los juicios significativos que afectan al encargo de auditoría del grupo.

Circunstancias en las que el revisor de la calidad del encargo utiliza ayudantes (Ref: Apartados 20-21)

- A19. En algunas circunstancias puede ser adecuado que una persona o equipo de personas con la especialización pertinente ayuden al revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, un conocimiento, unas cualificaciones o una experiencia altamente especializadas relacionadas con cierto tipo de transacciones pueden ser útiles para ayudar al revisor de la calidad del encargo a evaluar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo sobre esas transacciones realizadas por la entidad.
- A20. Las orientaciones del apartado A14 pueden ayudar a la firma de auditoría a establecer políticas o procedimientos para hacer frente a las amenazas a la objetividad de las personas que ayudan al revisor de la calidad del encargo.
- A21. Cuando el revisor de la calidad del encargo cuenta con la ayuda de una persona externa a la firma de auditoría, las responsabilidades del ayudante, incluidas las relativas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, pueden establecerse en el contrato o en cualquier otro acuerdo entre la firma de auditoría y el ayudante.
- A22. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir responsabilidades del revisor de la calidad del encargo de:
- considerar si los ayudantes conocen sus instrucciones y si el trabajo se está llevando a cabo de acuerdo con el enfoque planificado para la realización de la revisión de la calidad del encargo; y
 - tratar las cuestiones puestas de manifiesto por los ayudantes, considerando su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado;

Cuando la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente (Ref: Apartados 22-23)

- A23. Algunos factores que pueden ser relevantes para la consideración por la firma de auditoría de si la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ha visto deteriorada incluyen:
- si cambios en las circunstancias del encargo producen que el revisor de la calidad del encargo ya no tenga la competencia y capacidad adecuadas para llevar a cabo la revisión;
 - si cambios en las otras responsabilidades del revisor de la calidad del encargo indican que la persona ya no tiene tiempo suficiente para llevar a cabo la revisión o
 - si se ha producido una notificación del revisor de la calidad del encargo de conformidad con el apartado 23.
- A24. En circunstancias en las que la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer un proceso para identificar revisores elegibles alternativos. Las políticas o los procedimientos también pueden tratar la responsabilidad de la persona nombrada para sustituir al revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos que sean suficientes para cumplir con los requerimientos de esta NIGC relativos a la realización de la revisión de la calidad del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden además tratar la necesidad de consulta en dichas circunstancias.

Realización de la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartados 24-27)

Responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartado 24(b))

- A25. La NIA 220 (Revisada)⁹ establece los requerimientos para el socio del encargo en aquellos encargos de auditoría para los que se requiere una revisión de la calidad del encargo, incluido:
- determinar que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo;
 - colaborar con el revisor de la calidad del encargo e informar a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;
 - discutir las cuestiones y los juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo, con el revisor de la calidad del encargo; y
 - no fechar el informe de auditoría hasta que la revisión de la calidad del encargo haya finalizado.
- A26. La NIEA 3000 (Revisada)¹⁰ también establece requerimientos para el socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo.

⁹ Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 36

¹⁰ Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*, apartado 36

Discusiones entre el revisor de la calidad del encargo y el equipo del encargo (Ref: Apartado 24(c))

A27. Una comunicación frecuente durante todo el encargo entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo puede facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Sin embargo, se puede originar una amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo dependiendo del momento y extensión de las discusiones con el equipo del encargo acerca de un juicio significativo. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer las medidas a adoptar por el revisor de la calidad del encargo para evitar situaciones en las que el revisor de la calidad del encargo esté tomando decisiones en nombre del equipo del encargo o se perciba como si lo hiciera. Por ejemplo, en esas circunstancias, la firma de auditoría puede requerir la consulta a otro personal relevante acerca de dichos juicios significativos, de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría sobre consultas.

Procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartados 25-27)

A28. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo y también enfatizar la importancia de que el revisor de la calidad del encargo aplique el juicio profesional al realizar la revisión.

A29. El momento de realización de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo puede depender de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad, incluida la naturaleza de las cuestiones sujetas a la revisión. La revisión oportuna de la documentación del encargo por el revisor de la calidad del encargo durante todas las fases del encargo (por ejemplo, la planificación, ejecución y emisión del informe) permite la resolución inmediata de las cuestiones de forma satisfactoria para el revisor de la calidad del encargo antes o a la fecha del informe del encargo. Por ejemplo, el revisor de la calidad del encargo puede aplicar procedimientos con relación a la estrategia global y plan del encargo a la finalización de la fase de planificación. La realización oportuna de la revisión de la calidad del encargo también puede reforzar la aplicación del juicio profesional por el equipo del encargo y, de ser aplicable al tipo de encargo, del escepticismo profesional en la planificación y ejecución del encargo.

A30. La naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo a un encargo específico, entre otros factores, dependen de:

- Los motivos para la valoración otorgada a los riesgos de calidad¹¹, por ejemplo, encargos realizados sobre entidades de sectores emergentes o con transacciones complejas.
- Las deficiencias identificadas, y las medidas correctoras para tratar dichas deficiencias relacionadas con el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, así como cualquier orientación relacionada emitida por la firma de auditoría, que pueda indicar áreas en las que se necesita aplicar procedimientos más extensos por el revisor de la calidad del encargo.
- La complejidad del encargo.
- La naturaleza y dimensión de la entidad, incluido si la entidad es una entidad cotizada.
- Hallazgos relevantes para el encargo, tales como los resultados de inspecciones llevadas a cabo por un organismo externo de supervisión en un periodo anterior u otras reservas puestas de manifiesto acerca de la calidad del trabajo del equipo del encargo.
- Información obtenida de la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos de la firma de auditoría.
- Para encargos que proporcionan un grado de seguridad, la identificación, la valoración y las respuestas a los riesgos de incorrección material en el encargo por parte del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo han colaborado con el revisor de la calidad del encargo. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden tratar las medidas a tomar por el revisor de la calidad del encargo si el equipo del encargo no ha colaborado con el revisor de la calidad del encargo, por ejemplo, informar a una persona adecuada de la firma de auditoría de forma que se puedan tomar las medidas adecuadas para resolver la cuestión.

A31. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo pueden variar en función de las circunstancias encontradas durante la revisión de la calidad del encargo.

Consideraciones para auditorías de un grupo

A32. La realización de una revisión de la calidad de un encargo de auditoría de los estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona nombrada como revisor de la calidad de la auditoría del grupo dependiendo de la dimensión y complejidad de este. El apartado 21(a) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría exijan que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo.

¹¹ NIGC 1, apartado A49

Al hacerlo, en el caso de auditorías de un grupo más amplias y complejas, es posible que el revisor de la calidad del encargo necesite discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo distintos a los del equipo del encargo del grupo (por ejemplo, los responsables de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera de un componente). En esas circunstancias, al revisor de la calidad del encargo pueden ayudarle otras personas de conformidad con el apartado 20. Las orientaciones del apartado A22 pueden ser de ayuda cuando el revisor de la calidad del encargo de auditoría del grupo utiliza asistentes.

A33. En algunos casos, se puede nombrar a un revisor de la calidad del encargo para una auditoría de una entidad o unidad de negocio que forma parte de un grupo, por ejemplo, cuando se requiera dicha auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias o por otros motivos. En estas circunstancias, la comunicación entre el revisor de la calidad del encargo de la auditoría del grupo y el de la auditoría de esa entidad o unidad de negocio puede ayudar al revisor de la calidad del encargo del grupo a cumplir las responsabilidades de conformidad con el apartado 21(a). Por ejemplo, esto puede darse cuando la entidad o unidad de negocio se ha identificado como un componente a los efectos de la auditoría del grupo y se han aplicado juicios significativos en el componente relacionados con la auditoría del grupo.

Información comunicada por el equipo del encargo y por la firma de auditoría (Ref: Apartado 25(a))

A34. La obtención de un conocimiento de la información comunicada por el equipo del encargo y por la firma de auditoría de conformidad con el apartado 25(a) puede ayudar al revisor de la calidad del encargo a conocer los juicios significativos que se puede esperar que sean aplicados en el encargo. Dicho conocimiento también puede proporcionar al revisor de la calidad del encargo una base para las discusiones con el equipo del encargo acerca de cuestiones y juicios significativos aplicados en la planificación, ejecución y emisión del informe del encargo. Por ejemplo, una deficiencia identificada por la firma de auditoría puede referirse a juicios significativos aplicados por otros equipos de los encargos con relación a cierto tipo de estimaciones contables para un sector concreto. En este caso, dicha información puede ser relevante para los juicios significativos aplicados en el encargo con relación a esas estimaciones contables y, por lo tanto, puede proporcionar al revisor de la calidad del encargo una base para las discusiones con el equipo del encargo de conformidad con el apartado 25(b).

Cuestiones significativas y juicios significativos (Ref: Apartados 25(b)–25(c))

A35. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)¹² requiere que el socio del encargo revise documentación de auditoría relacionada con las cuestiones significativas¹³ y con los juicios significativos, incluidos aquellos relacionados con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante el encargo, y las conclusiones alcanzadas.

A36. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)¹⁴ proporciona ejemplos de juicios significativos que el socio del encargo puede identificar relacionados con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para la realización del encargo, su ejecución y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo.

A37. Para otros encargos distintos de la auditoría de estados financieros, los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo pueden depender de la naturaleza y las circunstancias del encargo o entidad. Por ejemplo, en un encargo que proporciona un grado de seguridad realizado de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), la determinación por el equipo del encargo de si los criterios a aplicar en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis son adecuados para el encargo puede implicar o requerir juicio significativo.

A38. Al realizar la revisión de la calidad del encargo, pueden llegar a conocimiento del revisor de la calidad del encargo otras áreas en las que se esperaría que el equipo del encargo aplicase juicios significativos para los que es posible que se necesite información adicional acerca de los procedimientos aplicados o los fundamentos de las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo. En esas circunstancias, las discusiones con el revisor de la calidad del encargo pueden producir que el equipo del encargo concluya que es necesario aplicar procedimientos adicionales.

A39. La información obtenida de conformidad con los apartados 25(a) y 25 (b) y la revisión de documentación del encargo seleccionada ayuda al revisor de la calidad del encargo a evaluar la base del equipo del encargo para aplicar los juicios significativos. Otras consideraciones que pueden ser relevantes para la evaluación del revisor de la calidad del encargo incluyen, por ejemplo:

- permanecer alerta ante cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad que pueden producir cambios en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo;
- aplicar un punto de vista libre de sesgo en la evaluación de las respuestas del equipo del encargo y
- realizar un seguimiento de las incongruencias identificadas en la revisión de la documentación del encargo, o de las respuestas incongruentes del equipo del encargo a cuestiones relativas a los juicios significativos aplicados.

¹² NIA 220 (Revisada), apartado 31

¹³ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c)

¹⁴ NIA 220 (Revisada), apartado A92

- A40. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la documentación del encargo a revisar por el revisor de la calidad del encargo. Además, dichas políticas o procedimientos pueden indicar que el revisor de la calidad del encargo aplique el juicio profesional para seleccionar documentación del encargo adicional a revisar relacionada con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.
- A41. Las discusiones con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo acerca de juicios significativos, junto con la documentación del equipo del encargo, pueden ayudar al revisor de la calidad del encargo en la evaluación de la aplicación del escepticismo profesional por el equipo del encargo con relación a esos juicios significativos, en caso de ser aplicable al encargo.
- A42. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)¹⁵ proporciona ejemplos de los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, los sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional, y las posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo.
- A43. En el caso de auditorías de estados financieros, los requerimientos y guía de aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁶, la NIA 540 (Revisada)¹⁷ y otras NIA también proporcionan ejemplos de áreas de una auditoría en las que el auditor aplica el escepticismo profesional o ejemplos en que una documentación adecuada puede ayudar a proporcionar evidencia acerca de cómo el auditor aplicó escepticismo profesional. Dichas orientaciones pueden también ayudar al revisor de la calidad del encargo a evaluar la aplicación del escepticismo profesional por el equipo del encargo.

Si se han cumplido los requerimientos de ética aplicables relacionados con la independencia (Ref: Apartado 25(d))

- A44. La NIA 220 (Revisada)¹⁸ requiere que el socio del encargo, antes de fechar el informe de auditoría, asuma la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, se han cumplido.

Si se han llevado a cabo consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas o sobre cuestiones sobre las que existen diferencias de opinión (Ref: Apartado 25(e))

- A45. La NIGC 1¹⁹ trata las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo o con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Participación en el encargo del socio del encargo suficiente y adecuada (Ref: Apartado 25(f))

- A46. La NIA 220 (Revisada)²⁰ requiere que el socio del encargo determine, antes de fechar el informe de auditoría, que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tiene la base para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. La NIA 220 (Revisada)²¹ también indica que la documentación de la participación del socio del encargo puede cumplirse de diferentes maneras. Las discusiones con el equipo del encargo y la revisión de dicha documentación del encargo pueden ayudar en la evaluación del revisor de la calidad del encargo del fundamento de la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada.

Revisión de estados financieros e informes de los encargos (Ref: Apartado 25(g))

- A47. En el caso de auditorías de estados financieros, la revisión de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente por el revisor de la calidad del encargo puede incluir la consideración de si la presentación e información a revelar de las cuestiones relacionadas con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo son congruentes con el conocimiento que el revisor de la calidad del encargo tiene de estas cuestiones basado en la revisión de la documentación del encargo seleccionada y las discusiones con el equipo del encargo. Al revisar los estados financieros, pueden también llegar a conocimiento del revisor de la calidad del encargo otras áreas en las que se esperaría que el equipo del encargo aplicase juicios significativos para los que es posible que se necesite información adicional acerca de los procedimientos aplicados o los fundamentos de las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo. Las orientaciones incluidas en este apartado también se aplican a los encargos de revisión y al correspondiente informe del encargo.
- A48. En el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, la revisión por el revisor de la

¹⁵ NIA 220 (Revisada), apartados A34-A36

¹⁶ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado A238

¹⁷ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado A11

¹⁸ NIA 220 (Revisada), apartado 21

¹⁹ NIGC 1, apartados 31(d), 31(e) y A79-A82

²⁰ NIA 220 (Revisada), apartado 40(a)

²¹ NIA 220 (Revisada), apartado A118

calidad del encargo del informe del encargo y, en su caso, de la información sobre la materia objeto de análisis puede incluir consideraciones similares a las descritas en el apartado A47 (por ejemplo, si la presentación o descripción de cuestiones relacionadas con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo son congruentes con el conocimiento del revisor sobre la base de los procedimientos aplicados con respecto a la revisión).

Reservas del revisor de la calidad del encargo no resueltas (Ref: Apartado 26)

A49. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la persona o personas de la firma de auditoría a quienes notificar la existencia de reservas no resueltas acerca de si los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, o las conclusiones alcanzadas por este, no son adecuados. Dicha persona o personas pueden incluir a quien se ha asignado la responsabilidad de nombrar a los revisores de la calidad de los encargos. Con respecto a dichas reservas no resueltas, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden también requerir realizar consultas dentro o fuera de la firma de auditoría (por ejemplo, a un organismo profesional o regulador).

Documentación (Ref: Apartados 28-30)

A50. Los apartados 57 a 60 de la NIGC 1 tratan la documentación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC está, por lo tanto, sujeta a los requerimientos de documentación de la NIGC 1.

A51. La estructura, contenido y extensión de la documentación de la revisión de la calidad del encargo dependerá de factores tales como:

- la naturaleza y la complejidad del encargo;
- la naturaleza de la entidad;
- la naturaleza y complejidad de las cuestiones sujetas a la revisión de la calidad del encargo y
- La extensión de la documentación del encargo revisada.

A52. La realización y notificación de la finalización de la revisión de la calidad del encargo puede documentarse de varias maneras. Por ejemplo, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión de la documentación del encargo de manera electrónica en la aplicación de TI para la realización del encargo. De forma alternativa, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión a través de un memorando. Los procedimientos del revisor de la calidad del encargo también se pueden documentar de otras formas, por ejemplo, en las actas de las discusiones del equipo del encargo en las que estuvo presente el revisor de la calidad del encargo.

A53. El apartado 24(b) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría impidan al socio del encargo fechar el informe del encargo antes de que se haya finalizado la revisión de la calidad del encargo, lo cual incluye resolver las cuestiones puestas de manifiesto por el revisor de la calidad del encargo. Siempre y cuando todos los requerimientos con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo se hayan cumplido, la documentación de la revisión puede finalizarse después de la fecha del informe del encargo pero antes de la compilación del archivo final del encargo. Sin embargo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la documentación de la revisión de la calidad del encargo ha de finalizarse antes o a la fecha del informe del encargo.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220 (REVISADA)

GESTIÓN DE LA CALIDAD DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos	2–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías.....	13–15
Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia	16–21
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	22–24
Recursos para el encargo	25–28
Realización del encargo	29–38
Seguimiento y corrección	39
Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad.....	40
Documentación	41
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos	A2–A14
Definiciones.....	A15–A27
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías.....	A28–A37
Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia	A38–A48
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	A49–A58
Recursos para el encargo	A59–A79
Realización del encargo	A80–A108
Seguimiento y corrección	A109–A112
Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad.....	A113–A116
Documentación	A117–A120

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A1, A38)

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos

2. Según la NIGC 1, el objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías o de las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados realizados por ella, que le proporcione una seguridad razonable de que: (Ref: Apartados A13–A14)
 - (a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
 - (b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias¹.
3. Esta NIA parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A2–A3)
4. El equipo del encargo, liderado por el socio del encargo, es responsable, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y mediante el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA de: (Ref: Apartados A4–A11)
 - (a) implementar las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad (es decir, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría) que sean aplicables al encargo de auditoría utilizando la información comunicada por la firma de auditoría u obtenida de esta;
 - (b) teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, determinar si se deben diseñar e implementar respuestas en el encargo más allá de las que se contemplan en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y
 - (c) comunicar a la firma de auditoría información del encargo de auditoría que, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren que sea comunicada para sustentar el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
5. El cumplimiento de los requerimientos de otras NIA puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en los encargos. (Ref: Apartado A12)
6. Se sirve al interés público al realizar encargos de auditoría de calidad de manera congruente mediante el cumplimiento del objetivo de esta norma y de otras NIA en cada encargo. Se alcanza un encargo de calidad a través de la planificación y ejecución del encargo y de la emisión del informe sobre este de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y del escepticismo profesional.
7. De conformidad con la NIA 200², el equipo del encargo debe planificar y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional y aplicar el juicio profesional. El juicio profesional se aplica tomando decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada para gestionar y alcanzar la calidad teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. El escepticismo profesional sustenta la calidad de los juicios aplicados por el equipo del encargo y, a través de estos juicios, la efectividad global del equipo del encargo para alcanzar la calidad en el encargo. La adecuada aplicación del escepticismo profesional se puede demostrar a través de las actuaciones y comunicaciones del equipo del encargo. Esas actuaciones y comunicaciones pueden incluir medidas específicas para mitigar los impedimentos que pueden afectar negativamente a la adecuada aplicación del escepticismo profesional, tales como el sesgo inconsciente o la restricción de recursos. (Ref: Apartados A33–A36)

Graduación

8. Los requerimientos de esta NIA se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de cada auditoría. Por ejemplo:

¹ NIGC 1, apartado 14

² NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados 15–16 y A20–A24

- (a) Cuando una auditoría es realizada en su totalidad por el socio del encargo, lo que puede darse en una auditoría de una entidad menos compleja, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están sujetos a la participación de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartados A13–A14)
- (b) Cuando una auditoría no es realizada en su totalidad por el socio del encargo, o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, es posible que el socio del encargo asigne el diseño o la aplicación de algunos procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo.

Las responsabilidades del socio del encargo

9. El socio del encargo sigue siendo responsable último y, por lo tanto, debe rendir cuentas del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. La expresión “el socio del encargo asumirá la responsabilidad de...” se utiliza en los requerimientos para los que se permite que el socio del encargo asigne el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas. En el caso de otros requerimientos, esta NIA establece expresamente que el requerimiento o la responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo y que este puede obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartados A22–A25)

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es gestionar la calidad en el encargo con el fin de obtener una seguridad razonable de que se ha alcanzado la calidad de tal forma que:
- (a) el auditor ha cumplido las responsabilidades del auditor y ha realizado la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y que
 - (b) el informe de auditoría emitido es adecuado en función de las circunstancias.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Socio del encargo³ – El socio u otra persona nombrada por la firma de auditoría que es responsable del encargo de auditoría y de su realización, así como del informe de auditoría que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
 - (b) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.
 - (c) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.
 - (d) Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realicen el encargo de auditoría, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos de auditoría en relación con el encargo, excluidos un experto externo del auditor⁴ y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo⁵. (Ref: Apartados A15–A25)
 - (e) Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad o su equivalente en el sector público. (Ref: Apartado A26)
 - (f) Firma de la red – Firma de auditoría o entidad que pertenece a la red de la firma de auditoría. (Ref: Apartado A27)
 - (g) Red – Una estructura más amplia: (Ref: Apartado A27)
 - (i) que tiene por objetivo la cooperación, y
 - (ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas o procedimientos de gestión de la calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso

³ En su caso, los términos “socio del encargo”, “socio” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

⁴ El apartado 6(a) de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, define el término “experto del auditor”.

⁵ La NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, establece los límites a la utilización de ayuda directa. También recoge que es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de ayuda directa de los auditores internos. En consecuencia, la utilización de ayuda directa se limita a las situaciones en las que se permite.

de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

- (h) Socio – Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
- (i) Personal – Socios y empleados de la firma de auditoría.
- (j) Normas profesionales: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.
- (k) Requerimientos de ética aplicables: – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan el encargo de auditoría. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías de estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.
- (l) Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para responder a uno o varios riesgos de calidad:
 - (i) Las políticas son declaraciones acerca de lo que se debería o no se debería hacer para responder a uno o varios riesgos de calidad. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.
 - (ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.
- (m) Empleados – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías

- 13. El socio del encargo asumirá la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría, incluido responsabilizarse de crear un entorno para el encargo que resalte la cultura de la firma de auditoría y el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo. A tal efecto, el socio del encargo participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de tal forma que el socio del encargo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A28–A37)
- 14. Al crear el entorno descrito en el apartado 13, el socio del encargo asumirá la responsabilidad de que se tomen medidas claras, congruentes y efectivas que reflejen el compromiso de la firma de auditoría con la calidad y de que se establezca y comunique el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo, incluido resaltar: (Ref: Apartados A30–A34)
 - (a) que todos los miembros del equipo son responsables de contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo;
 - (b) la importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales a los miembros del equipo del encargo;
 - (c) la importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del encargo, y el apoyo a la capacidad de los miembros del equipo del encargo de expresar reservas sin temor a represalias; y
 - (d) la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría.
- 15. Si el socio del encargo asigna el diseño o la aplicación de procedimientos, tareas o actuaciones relacionados con un requerimiento de esta NIA a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA, el socio del encargo seguirá asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría mediante la dirección y supervisión de dichos miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados 9, A37)

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia

- 16. El socio del encargo tendrá conocimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. (Ref: Apartados A38–A42, A48)
- 17. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con estos, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartados A23–A25, A40–A44)
 - (a) identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética

aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;

- (b) circunstancias que pueden llevar a un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llegan a su conocimiento incumplimientos; y
- (c) las responsabilidades de los miembros del equipo cuando llega a su conocimiento un caso de incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias⁶.

- 18. Si llegan al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indican que existe una amenaza en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo valorará la amenaza mediante el cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, utilizando información relevante de la firma de auditoría, del equipo del encargo o de otras fuentes, y tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A43–A44)
- 19. El socio del encargo mantendrá una especial atención durante todo el encargo de auditoría, mediante observación e indagaciones según sea necesario, en relación con incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables o de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con aquellos por miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A45)
- 20. Si, a través del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o de otras fuentes, llegan al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría no se han cumplido, el socio del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma de auditoría, tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A46)
- 21. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo asumirá la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, se han cumplido. (Ref: Apartados A38 y A47)

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría

- 22. El socio del encargo determinará que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría se han aplicado, y que las conclusiones que se han alcanzado al respecto son adecuadas. (Ref: Apartados A49–A52, A58)
- 23. El socio del encargo tendrá en cuenta información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad en la planificación y ejecución del encargo de auditoría de conformidad con las NIA y en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. (Ref: Apartados A53–A56)
- 24. Si llega al conocimiento del equipo del encargo información que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiese llevado a la firma de auditoría a rehusar el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará esa información inmediatamente a la firma de auditoría, para que el socio del encargo y la firma de auditoría puedan tomar las medidas necesarias. (Ref: Apartado A57)

Recursos para el encargo

- 25. El socio del encargo determinará que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo de manera oportuna, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, y cualquier cambio que se pueda producir durante el encargo. (Ref: Apartados A59–A70, A73–A74, A79)
- 26. El socio del encargo determinará que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no forman parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría, incluido el tiempo suficiente. (Ref: Apartados A62, A71–A74)
- 27. Si, como resultado del cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, el socio del encargo determina que los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en función de las circunstancias del encargo de auditoría, el socio del encargo tomará las medidas adecuadas, incluido comunicar con las personas adecuadas acerca de la necesidad de asignar o poner a disposición del encargo recursos adicionales o alternativos. (Ref: Apartados A75–A78)
- 28. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la utilización adecuada de los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. (Ref: Apartados A63–A69)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y revisión

- 29. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como

⁶ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*

- de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A80)
30. El socio del encargo determinará que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión: (Ref: Apartados A81–A89, A94–A97)
- (a) se planifican⁷ y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) responden a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de auditoría por la firma de auditoría.
31. El socio del encargo revisará la documentación de auditoría oportunamente a lo largo del encargo de auditoría, incluida documentación relativa a: (Ref: Apartados A90–A93)
- (a) cuestiones significativas⁸;
 - (b) juicios significativos, incluidos los que se relacionan con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante la realización del encargo de auditoría y las conclusiones alcanzadas; y
 - (c) otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para sus responsabilidades.
32. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determinará, mediante la revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de auditoría. (Ref: Apartados A90–A94)
33. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo revisará los estados financieros y el informe de auditoría, incluidas, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría⁹ y la correspondiente documentación de auditoría, para determinar que el informe que se va a emitir será adecuado en función de las circunstancias¹⁰.
34. El socio del encargo revisará, antes de su emisión, las comunicaciones formales por escrito a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras. (Ref: Apartado A98)

Consultas

35. El socio del encargo: (Ref: Apartados A99–A102)
- (a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice consultas sobre:
 - (i) cuestiones complejas o controvertidas que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren ser consultadas; y
 - (ii) otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, requieren ser consultadas;
 - (b) determinará que los miembros del equipo del encargo han realizado las consultas adecuadas a lo largo del encargo de auditoría, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas al nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;
 - (c) determinará que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas han sido acordadas con la parte consultada; y
 - (d) determinará que las conclusiones acordadas se han implementado.

Revisión de la calidad del encargo

36. Para las auditorías para las que se requiere una revisión de la calidad del encargo, el socio del encargo: (Ref: Apartado A103)
- (a) determinará que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo;
 - (b) colaborará con el revisor de la calidad del encargo e informará a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;
 - (c) discutirá las cuestiones y los juicios significativos que han surgido durante el encargo de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo, con el revisor de la calidad del encargo; y
 - (d) no fechará el informe de auditoría hasta que la revisión de la calidad del encargo haya finalizado. (Ref: Apartados A104–A106)

⁷ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 9

⁸ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c)

⁹ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹⁰ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* o NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Diferencias de opinión

37. Si surgen diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidas las personas a las que se consulta, el equipo del encargo seguirá las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para tratar y resolver dichas diferencias de opinión. (Ref: Apartados A107–A108)
38. El socio del encargo:
- (a) asumirá la responsabilidad de que las diferencias de opinión se traten y resuelvan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría;
 - (b) determinará que las conclusiones que se han alcanzado están documentadas y se han implementado; y
 - (c) no fechará el informe de auditoría hasta que no se hayan resuelto las diferencias de opinión.

Seguimiento y corrección

39. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de: (Ref: Apartados A109–A112)
- (a) obtener un conocimiento de la información del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría comunicada por la firma de auditoría incluida, en su caso, la información del proceso de seguimiento y corrección de la red y en las firmas de auditoría de la red;
 - (b) determinar la relevancia y efecto en el encargo de auditoría de la información a la que se refiere el apartado 39(a) y tomar las medidas adecuadas; y
 - (c) permanecer alerta durante todo el encargo de auditoría a información que pueda ser relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría y comunicar esa información a los responsables del proceso.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

40. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo determinará que el socio del encargo ha asumido la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo determinará que: (Ref: Apartados A113–A116)
- (a) la participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de manera que el socio del encargo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo; y
 - (b) la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, cualquier cambio en estas y las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría correspondientes se han tenido en cuenta para cumplir los requerimientos de esta NIA.

Documentación

41. Para aplicar la NIA 230¹¹, el auditor incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartados A117–A120)
- (a) Las cuestiones identificadas, las discusiones relevantes con el personal y las conclusiones alcanzadas respecto:
 - (i) al cumplimiento de las responsabilidades relativas a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;
 - (ii) a la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y del encargo de auditoría.
 - (b) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el encargo de auditoría y el modo en que dichas conclusiones se han implementado.
 - (c) Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, que la revisión de la calidad del encargo se ha finalizado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

- A1. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de estados financieros, incluidas las auditorías de estados financieros de un grupo. La

¹¹ NIA 230, apartados 8 -11 y A6

NIA 600¹² trata las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo y cuando participan auditores de componentes. La NIA 600, adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, la NIA 600 puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos (Ref: Apartados 2-9)

- A2. La NIGC 1 trata las responsabilidades de la firma de auditoría en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.
- A3. Es posible que las firmas de auditoría o los requerimientos nacionales utilicen una terminología o marcos distintos para describir los componentes del sistema de gestión de la calidad. Los requerimientos nacionales que tratan las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad son al menos igual de exigentes que la NIGC 1 si tratan los requerimientos de la NIGC 1 e imponen obligaciones a la firma de auditoría para alcanzar el objetivo de la NIGC 1.

Responsabilidades del equipo del encargo en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 4)

- A4. La gestión de la calidad en los encargos se apoya en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y tiene en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría. De conformidad con la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de comunicar información que permita al equipo del encargo conocer y cumplir sus responsabilidades en relación con la realización de encargos. Por ejemplo, esas comunicaciones pueden cubrir políticas o procedimientos para llevar a cabo consultas con personas elegidas para ello en aquellas situaciones en las que se dan cuestiones técnicas o de ética complejas, o requerir la participación de expertos nombrados por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría relacionados con determinadas cuestiones (por ejemplo, la firma de auditoría puede especificar que deben participar expertos en crédito nombrados por ella en la auditoría de provisiones por insolvencias de créditos en las auditorías de instituciones financieras).
- A5. Las respuestas de la firma de auditoría pueden incluir políticas o procedimientos establecidos por una red, o por otras firmas de auditoría, estructuras u organizaciones dentro de la misma red (los requerimientos de la red o los servicios de la red se describen con más detalle en la NIGC 1 en el apartado “Requerimientos de la red o servicios de la red”¹³). Los requerimientos de esta NIA parten de la premisa de que la firma de auditoría es responsable de tomar las medidas necesarias para permitir que los equipos de los encargos implementen o utilicen requerimientos de la red o servicios de la red en el encargo de auditoría (por ejemplo, un requerimiento de utilizar una metodología de auditoría desarrollada al efecto por una firma de la red). Según la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de determinar el modo en que los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes para el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y se tienen en cuenta en este¹⁴.
- A6. Algunas respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad no se ejecutan en el encargo, pero son relevantes en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. Por ejemplo, algunas de las respuestas en la firma de auditoría en las que el equipo del encargo puede confiar para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA incluyen:
- procesos de selección de personal y de formación profesional;
 - las aplicaciones de tecnologías de la información (TI) que dan soporte al seguimiento de la independencia por la firma de auditoría;
 - el desarrollo de aplicaciones de TI que dan apoyo a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría; y
 - el desarrollo de metodologías de auditoría y de las herramientas de implementación y orientaciones correspondientes.
- A7. Debido a la naturaleza y las circunstancias específicas de cada encargo de auditoría y a los cambios que pueden ocurrir durante el encargo de auditoría, una firma de auditoría no puede identificar todos los riesgos de calidad que pueden surgir en el encargo o establecer todas las respuestas relevantes y adecuadas. En consecuencia, el equipo del encargo aplica el juicio profesional para determinar si debe diseñar e implementar respuestas en el encargo, además de las que se establecen en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, con el fin de cumplir el objetivo de esta NIA¹⁵.
- A8. La determinación por el equipo del encargo de si se requieren respuestas en el propio encargo (y, en su caso, cuáles son esas respuestas) se ve influenciada por los requerimientos de esta NIA, por el conocimiento que tiene el equipo del encargo de la naturaleza y las circunstancias del encargo y por cualquier cambio que se pueda producir durante el encargo. Por ejemplo, pueden

¹² NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

¹³ NIGC 1, apartado 49(b)

¹⁴ NIGC 1, apartado 49(a)

¹⁵ La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

surgir circunstancias inesperadas durante el encargo que pueden llevar al socio del encargo a solicitar la participación de personas con la experiencia adecuada además de las que se han asignado inicialmente o se han puesto a su disposición.

- A9. Es posible que el equilibrio relativo de los esfuerzos del equipo del encargo para cumplir los requerimientos de esta NIA (es decir, entre implementar las respuestas de la firma de auditoría y diseñar e implementar respuestas específicas en el encargo además de las que se establecen en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría) varíe. Por ejemplo, la firma de auditoría puede diseñar un programa de auditoría a utilizar en circunstancias que son aplicables al encargo de auditoría (por ejemplo, un programa de auditoría específico para un sector). Es posible que, aparte de determinar el momento de realización y extensión de los procedimientos que se deben aplicar, sea necesario añadir pocos o ningún procedimiento de auditoría complementario al programa de auditoría en el encargo. Por el contrario, puede ocurrir que las actuaciones del equipo del encargo para cumplir los requerimientos de esta NIA relativos a la ejecución del encargo se centren más en el diseño e implementación de respuestas en el encargo para tratar su naturaleza y circunstancias específicas (por ejemplo, planificar y aplicar procedimientos para responder a riesgos de incorrección material que no se contemplan en los programas de auditoría de la firma de auditoría).
- A10. Por lo general, el equipo del encargo puede contar con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA, salvo si:
- el conocimiento o la experiencia práctica del equipo del encargo indican que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no van a tratar adecuadamente la naturaleza y las circunstancias del encargo; o
 - la información proporcionada por la firma de auditoría o por otras partes, acerca de la eficacia de esas políticas o de esos procedimientos de la firma de auditoría indican lo contrario (por ejemplo, cuando información proporcionada por las actividades de seguimiento de la firma de auditoría, inspecciones externas u otras fuentes relevantes, indican que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no están funcionando eficazmente).
- A11. Si llega al conocimiento del socio del encargo (incluido a través de información procedente de otros miembros del equipo del encargo) que las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico o que el socio del encargo no puede contar con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, el socio del encargo comunica dicha información inmediatamente a la firma de auditoría de conformidad con el apartado 39(c) ya que dicha información es relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo detecta que un programa del software de auditoría tiene una deficiencia de seguridad, la comunicación oportuna de esa información al personal adecuado permite a la firma de auditoría tomar medidas para actualizar y emitir de nuevo el programa de auditoría. Véase también el apartado A70 en relación con los recursos suficientes y adecuados.

Información relevante para la gestión de la calidad en el encargo (Ref: Apartado 6)

- A12. El cumplimiento de los requerimientos de otras NIA puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en los encargos. Por ejemplo, el conocimiento de la entidad y su entorno que se debe obtener según la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁶ proporciona información que puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. Esa información puede ser relevante para la determinación de:
- la naturaleza de los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas, tales como la utilización de miembros del equipo con la experiencia adecuada para áreas de riesgo elevado, o la participación de expertos para tratar cuestiones complejas;
 - la cantidad de recursos que se deben destinar a áreas de auditoría específicas, tal como el número de miembros del equipo que se asignan para asistir a un recuento físico en múltiples ubicaciones;
 - la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión del trabajo que han realizado los miembros del equipo del encargo sobre la base de los riesgos valorados de incorrección material; o
 - la distribución de las horas de auditoría presupuestadas, incluido destinar más tiempo y el tiempo de miembros del equipo del encargo con más experiencia a aquellas áreas en las que hay más riesgos de incorrección material o en las que los riesgos identificados se han valorado como más altos.

Graduación (Ref: Apartados 2, 8)

- A13. En una firma de auditoría de pequeña dimensión, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden designar a un socio del encargo, en nombre de la firma de auditoría, para diseñar muchas de las respuestas a los riesgos de calidad de la firma de auditoría, ya que puede ser un enfoque más eficaz para el diseño e implementación de respuestas como parte del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Adicionalmente, las políticas o los procedimientos de una firma de auditoría de pequeña dimensión pueden ser menos formales. Por ejemplo, en una firma de auditoría muy pequeña con un número relativamente reducido de encargos de auditoría, la firma de auditoría puede determinar que no es necesario establecer un sistema global de firma para el seguimiento de la independencia, sino que el seguimiento de la independencia lo realizará individualmente

¹⁶ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

para cada encargo el socio del encargo.

- A14. Los requerimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de otros miembros del equipo del encargo solo son relevantes si hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo.

Definiciones

Equipo del encargo (Ref: Apartado 12(d))

- A15. El equipo del encargo se puede organizar de diferentes modos. Por ejemplo, los miembros del equipo del encargo pueden estar ubicados juntos o en distintas localizaciones geográficas y se pueden organizar en grupos según la actividad que estén realizando. Independientemente del modo en que esté organizado el equipo del encargo, cualquier persona que aplica procedimientos de auditoría¹⁷ en el encargo de auditoría es un miembro del equipo del encargo.
- A16. La definición de equipo del encargo se centra en las personas que aplican procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría. La evidencia de auditoría, que es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría, se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría¹⁸. Los procedimientos de auditoría comprenden los procedimientos de valoración del riesgo¹⁹ y los procedimientos de auditoría posteriores²⁰. Como se explica en la NIA 500, los procedimientos de auditoría comprenden la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución, los procedimientos analíticos y la indagación, a menudo aplicados combinados entre sí²¹. Otras NIA pueden incluir también procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría, por ejemplo, la NIA 520²².
- A17. Los equipos de los encargos incluyen personal y también pueden incluir otras personas que aplican procedimientos de auditoría y que proceden de:
- (a) una firma de la red; o
 - (b) una firma que no pertenece a la red u otro proveedor de servicios²³.

Por ejemplo, una persona de otra firma de auditoría puede aplicar procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de un grupo, asistir a un recuento físico o inspeccionar inmovilizado material en un lugar lejano.

- A18. Los equipos de los encargos también pueden incluir personas de centros de prestación de servicios que aplican procedimientos de auditoría. Por ejemplo, se puede determinar que tareas específicas, repetitivas o de naturaleza especializada, sean realizadas por un grupo de personas con las cualificaciones adecuadas y, en consecuencia, el equipo del encargo incluye a esas personas. La firma de auditoría, la red u otras firmas, estructuras u organizaciones dentro de la misma red pueden establecer centros de prestación de servicios. Por ejemplo, se puede utilizar una función centralizada para facilitar los procedimientos de confirmación externa.
- A19. Los equipos de los encargos pueden incluir personas especializadas en un área contable o de auditoría específica que aplican procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría, por ejemplo, personas especializadas en la contabilización de impuestos, o en el análisis de información compleja generada por herramientas y técnicas automatizadas con el fin de identificar relaciones inusuales o inesperadas. Una persona no se considera miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a consultas. Las consultas se tratan en los apartados 35 y A99–A102.
- A20. Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, el revisor de la calidad del encargo, y cualquier otra persona que realice la revisión de la calidad del encargo, no se consideran miembros del equipo del encargo. Esas personas pueden estar sujetas a requerimientos de independencia específicos.
- A21. Un auditor interno que presta ayuda directa y un experto externo del auditor cuyo trabajo se utiliza en el encargo no se consideran miembros del equipo del encargo²⁴. La NIA 610 (Revisada 2013) y la NIA 620 proporcionan requerimientos y orientaciones para el auditor cuando utiliza el trabajo de los auditores internos como ayuda directa o cuando utiliza el trabajo de un experto externo, respectivamente. El cumplimiento de estas NIA requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el trabajo realizado por un auditor interno que preste ayuda directa y que aplique procedimientos de auditoría al trabajo de

¹⁷ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A10

¹⁸ NIA 200, apartado A30

¹⁹ La NIA 315 (Revisada 2019) proporciona requerimientos relacionados con procedimientos de valoración del riesgo.

²⁰ La NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, proporciona requerimientos relacionados con procedimientos de auditoría posteriores, incluidas pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

²¹ NIA 500, apartados A14–A25

²² NIA 520, *Procedimientos analíticos*

²³ NIGC 1, apartado 16(v)

²⁴ Véase la NIA 620, apartados 12-13 y la NIA 610 (Revisada 2013), apartados 21-25.

un experto del auditor.

Responsabilidades del socio del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d))

A22. Cuando esta NIA establece expresamente que un requerimiento o una responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo, el socio del encargo puede necesitar obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo para cumplir el requerimiento (por ejemplo, información para tomar la decisión o aplicar el juicio necesarios). Por ejemplo, se requiere que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo tienen, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Para juzgar si la competencia y capacidad del equipo del encargo son adecuadas, es posible que el socio del encargo tenga que utilizar información compilada por el equipo del encargo o del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Aplicación de políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d), 17)

A23. En el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, los miembros del equipo del encargo de la firma de auditoría son responsables de implementar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría aplicables al encargo de auditoría. Como los miembros del equipo del encargo de otra firma no son ni socios ni personal de la firma de auditoría del socio del encargo, es posible que no estén sujetos a las políticas o a los procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Además, las políticas o los procedimientos de otra firma pueden no ser similares a las de la firma de auditoría del socio del encargo. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión pueden ser diferentes, especialmente cuando la otra firma está en una jurisdicción con un sistema legal, idioma o cultura diferentes a los de la firma de auditoría del socio del encargo. En consecuencia, si el equipo del encargo incluye personas de otra firma, puede ser necesario que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas para implementar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría con respecto al trabajo de esas personas.

A24. En especial, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas de las que son aplicables al personal para obtener conocimiento de si una persona de otra firma de auditoría:

- Tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de reclutamiento y formación de la firma de auditoría y, en consecuencia, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esa determinación se pueda realizar a través de otras actuaciones, como obtener información de la otra firma de auditoría o de un organismo de autorización o de registro. Los apartados 19 y A38 de la NIA 600 contienen orientaciones sobre la obtención de conocimiento de la competencia y capacidad de los auditores de componentes.
- Conoce los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría de grupo. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de formación de la firma de auditoría en relación con las políticas o los procedimientos relativos a los requerimientos de ética aplicables. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que este conocimiento se obtenga mediante otras actuaciones tales como proporcionar a la persona información, manuales o guías que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría.
- Confirmará su independencia. Por ejemplo, es posible que las personas que no forman parte del personal no puedan cumplimentar las declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma de auditoría. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esas personas puedan proporcionar evidencia de su independencia en relación con el encargo de auditoría de otros modos, tal como una confirmación escrita.

A25. Cuando las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que se realicen actividades específicas en ciertas circunstancias (por ejemplo, consultar una cuestión determinada), puede ser necesario que las correspondientes políticas o procedimientos se comuniquen a las personas que no forman parte del personal. Dichas personas pueden entonces alertar al socio del encargo si surge la circunstancia, y esto permite que el socio del encargo cumpla las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría. Por ejemplo, en un encargo de auditoría de grupo, si el auditor de un componente aplica procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente e identifica una cuestión compleja o controvertida que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeta a consulta²⁵ según las políticas o los procedimientos del auditor de grupo, el auditor del componente puede alertar de la cuestión al equipo del encargo.

Firma de auditoría (Ref: Apartado 12(e))

A26. La definición de “firma de auditoría” en los requerimientos de ética aplicables puede diferir de la que se establece en esta NIA.

²⁵ Véase el apartado 35.

“Red” y “firma de la red” (Ref: Apartados 12(f)-12(g))

A27. Las definiciones de “red” o de “firma de la red” en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en esta NIA. El Código de ética del IESBA proporciona orientaciones en relación con los términos “red” o “firma de la red”. Las redes y las demás firmas de la red se pueden estructurar de diferentes modos y son, en todos los casos, externas a la firma de auditoría. Las disposiciones de esta NIA relativas a las redes también son aplicables a cualquier estructura u organización que no forma parte de la firma de auditoría, pero que existe dentro de la red.

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías (Ref: Apartados 13-15)

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

A28. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten el gobierno y liderazgo de la firma de auditoría que sustenta el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. La responsabilidad del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad está sustentada por una cultura de la firma de auditoría que demuestra un compromiso con la calidad. Al tratar los requerimientos de los apartados 13 y 14 de esta NIA, el socio del encargo puede comunicar directamente a otros miembros del equipo del encargo y reforzar esa comunicación mediante su conducta personal y sus actuaciones (por ejemplo, liderando mediante el ejemplo). Una cultura que demuestra un compromiso con la calidad posteriormente toma forma y se refuerza por los miembros del equipo del encargo cuando estos muestran comportamientos esperados al realizar el encargo.

Graduación

A29. La naturaleza y la extensión de las actuaciones del socio del encargo para demostrar el compromiso de la firma de auditoría con la calidad pueden depender de varios factores incluidos el tamaño, la estructura, la dispersión geográfica y la complejidad de la firma de auditoría y del equipo del encargo, y de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Con un equipo del encargo más pequeño compuesto por pocos miembros, influir en la cultura deseada mediante la interacción directa y la conducta puede ser suficiente, mientras que para un equipo del encargo mayor ubicado en varias localizaciones pueden resultar necesarias comunicaciones más formales.

Participación suficiente y adecuada

A30. El socio del encargo puede demostrar una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de distintos modos, incluido:

- Asumiendo la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA; y
- variando la naturaleza, momento de realización y extensión de dicha dirección, supervisión y revisión en el contexto de la naturaleza y las circunstancias del encargo.

Comunicación

A31. La comunicación es un medio mediante el cual el equipo del encargo comparte información relevante de manera oportuna para cumplir los requerimientos de esta NIA, contribuyendo así a la consecución de la calidad del encargo de auditoría. La comunicación se puede producir entre los miembros del equipo del encargo, o con:

- (a) la firma de auditoría, (por ejemplo, las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos aquellos a los que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad o del funcionamiento del mismo);
- (b) otras personas que participan en la auditoría (por ejemplo, auditores internos que prestan ayuda directa²⁶ o un experto externo del auditor²⁷); y
- (c) terceros externos a la firma de auditoría (por ejemplo, la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o las autoridades reguladoras).

A32. La naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría pueden afectar a las decisiones del socio del encargo en relación con los medios adecuados para una comunicación eficaz con los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, para prestar soporte a una dirección, supervisión y revisión adecuadas, es posible que la firma de auditoría utilice aplicaciones de TI para facilitar la comunicación entre miembros del equipo del encargo cuando realizan tareas en distintas localizaciones geográficas.

²⁶ Véase la NIA 610 (Revisada 2013), apartado A41.

²⁷ Véase la NIA 620, apartados 11(c) y A30.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 7)

A33. El socio del encargo es responsable de resaltar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría. Las condiciones inherentes a algunos encargos de auditoría pueden originar presiones sobre el equipo del encargo que pueden impedir la adecuada aplicación del escepticismo profesional en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría. En consecuencia, al desarrollar la estrategia global de auditoría de conformidad con la NIA 300, es posible que el equipo del encargo deba considerar si existen esas condiciones en el encargo de auditoría y, en su caso, las actuaciones que tienen que realizar la firma de auditoría o el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos.

A34. Los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo pueden incluir, entre otros:

- Restricciones presupuestarias, que pueden desalentar la utilización de recursos con la experiencia o la cualificación técnica suficientes, incluidos expertos, necesarios para auditorías en las que se requiere experiencia técnica o habilidades especializadas para el conocimiento, valoración y respuesta a los riesgos y para formular preguntas informadas a la dirección.
- Fechas límite ajustadas, lo que puede afectar negativamente al comportamiento de los que realizan el trabajo, así como a aquellos que dirigen, supervisan y revisan. Por ejemplo, las presiones externas sobre los tiempos de realización pueden originar restricciones para el análisis eficaz de información compleja.
- La falta de cooperación o presiones indebidas ejercidas por la dirección, que pueden afectar negativamente a la capacidad del equipo del encargo de resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Un insuficiente conocimiento de la entidad y su entorno, de su sistema de control interno y del marco de información financiera aplicable, que puede constreñir la capacidad del equipo del encargo de aplicar juicios adecuados y de cuestionar de manera informada las afirmaciones de la dirección.
- Dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros, que pueden causar un sesgo del equipo del encargo al seleccionar las fuentes de evidencia de auditoría, y llevarlo a buscar evidencia de auditoría en fuentes que son más fácilmente accesibles.
- Un exceso de confianza en las herramientas y técnicas automatizadas, que puede producir una falta de evaluación crítica de la evidencia de auditoría por el equipo del encargo.

A35. Los sesgos inconscientes o conscientes del auditor pueden afectar a los juicios profesionales del equipo del encargo, incluido, por ejemplo, al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría o en la evaluación de la evidencia de auditoría. Algunos ejemplos de sesgos inconscientes del auditor que pueden impedir aplicar el escepticismo profesional y, por lo tanto, afectar a la razonabilidad de los juicios profesionales del equipo del encargo en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA incluyen:

- Sesgo de disponibilidad, que es la tendencia a otorgar más peso a los hechos o experiencias que vienen a la mente inmediatamente o que están disponibles antes que a los que no lo están.
- Sesgo de confirmación, que es la tendencia a otorgar más peso a la información que corrobora una creencia que a la información que la contradice o genera dudas.
- Pensamiento de grupo, que es la tendencia a pensar o tomar decisiones como un grupo lo que desalienta la creatividad o la responsabilidad individuales.
- Sesgo de exceso de confianza, que es la tendencia a sobreestimar la propia capacidad de realizar valoraciones exactas del riesgo u otros juicios o decisiones.
- Sesgo de anclaje, que es la tendencia a utilizar una información inicial como ancla desde la que se valora inadecuadamente la información posterior.
- Riesgo de automatización, que es la tendencia a dar preferencia a resultados generados por sistemas automatizados, incluso cuando el razonamiento humano o información contradictoria cuestionan la fiabilidad del resultado o su adecuación.

A36. Las posibles actuaciones que puede realizar el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo incluyen:

- Estar alerta a cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría que requieran recursos adicionales o alternativos para el encargo, y solicitar recursos adicionales o alternativos a las personas responsables dentro de la firma de auditoría de destinar o de asignar recursos al encargo.
- Alertar de modo explícito al equipo del encargo de casos o situaciones en los que puede ser mayor la vulnerabilidad a sesgos inconscientes o conscientes del auditor (por ejemplo, áreas en las que se requiere más juicio) y resaltar la importancia de buscar el asesoramiento de miembros del equipo del encargo con más experiencia en la planificación y

aplicación de procedimientos de auditoría.

- Cambiar la composición del equipo del encargo, por ejemplo, solicitar que sean asignadas al encargo, personas con más habilidades o conocimientos o con experiencia específica.
- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con más experiencia para tratar con miembros de la dirección con los que es difícil o complicado interactuar.
- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con habilidades o conocimientos especializados o a un experto del auditor para ayudar al equipo del encargo en áreas complejas o subjetivas de la auditoría.
- Modificar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión o revisión mediante la participación de miembros del equipo del encargo con más experiencia, supervisar de manera más presencial y de modo más frecuente o llevar a cabo más revisiones en profundidad de determinados papeles de trabajo relativos a:
 - áreas complejas o subjetivas de la auditoría;
 - áreas que plantean riesgos para la consecución de la calidad del encargo de auditoría;
 - áreas con riesgos de fraude; e
 - incumplimientos identificados o existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Establecer expectativas de que:
 - los miembros del equipo del encargo con menos experiencia soliciten asesoramiento frecuentemente y de manera oportuna a los miembros del equipo del encargo con más experiencia o al socio del encargo; y
 - los miembros del equipo del encargo con más experiencia estén disponibles para los miembros del equipo del encargo con menos experiencia durante todo el encargo de auditoría y respondan de modo positivo y oportunamente a sus percepciones y solicitudes de asesoramiento o ayuda.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad cuando la dirección ejerce una presión indebida o el equipo del encargo tiene dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros de los que se pueda obtener evidencia de auditoría.

Asignación de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 15)

A37. El socio del encargo puede demostrar de distintos modos una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría cuando se han asignado procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo, incluido:

- Informando a las personas asignadas acerca de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, el alcance y objetivos del trabajo asignado y proporcionando cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.
- Dirigiendo y supervisando a las personas asignadas.
- Revisando el trabajo de las personas asignadas para evaluar las conclusiones alcanzadas, además de los requerimientos de los apartados 29–34.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartados 16-21)

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 1, 16-21)

A38. La NIA 200²⁸ requiere que el auditor cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética aplicables pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo. Por ejemplo, es posible que ciertos requerimientos relacionados con la independencia solo sean aplicables al realizar auditorías de entidades cotizadas. La NIA 600 incluye requerimientos y orientaciones adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones sobre requerimientos de ética aplicables con los auditores de los componentes.

A39. En función de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, determinados requerimientos legales, reglamentarios o ciertos aspectos de los requerimientos de ética aplicables, tales como los que se refieren a incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias, pueden ser relevantes para el encargo, por ejemplo, disposiciones legales o reglamentarias que tratan de blanqueo de capitales, corrupción o sobornos.

A40. El sistema de información de la firma de auditoría y los recursos proporcionados por la firma de auditoría pueden ayudar al equipo del encargo a conocer y cumplir requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría.

²⁸ NIA 200, apartados 14 y A16–A19

Por ejemplo, la firma de auditoría puede:

- Comunicar los requerimientos de independencia a los equipos de los encargos.
- Proporcionar formación a los equipos de los encargos sobre requerimientos de ética aplicables.
- Establecer manuales y guías (es decir, recursos intelectuales) que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y orientaciones sobre el modo de aplicarlas en función de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.
- Asignar personal para gestionar y hacer el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, la NIGC 1 requiere que la firma de auditoría obtenga, por lo menos anualmente, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente según los requerimientos de ética aplicables) o a las que se puedan consultar cuestiones relacionadas con los requerimientos de ética aplicables.
- Establecer políticas o procedimientos para que los miembros del equipo del encargo comuniquen la información relevante y fiable a las personas adecuadas dentro de la firma de auditoría o al socio del encargo, tales como políticas o procedimientos para que los equipos de los encargos:
 - Comuniquen información sobre encargos de clientes y el alcance de los servicios, incluidos los servicios que no son encargos que proporcionan un grado de seguridad, para permitir a la firma de auditoría identificar las amenazas a la independencia durante el periodo del encargo y durante el periodo cubierto por la materia objeto de análisis.
 - Comuniquen circunstancias y relaciones que pueden amenazar la independencia, con el fin de que la firma de auditoría pueda evaluar si dicha amenaza está a un nivel aceptable y, en caso contrario, responder a la amenaza mediante su eliminación o reduciéndola a un nivel aceptable.
 - Comuniquen inmediatamente cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.

A41. El socio del encargo puede tener en cuenta la información, la comunicación y los recursos descritos en el apartado A40 al determinar si puede confiar en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para cumplir los requerimientos de ética aplicables.

A42. Una comunicación abierta y sólida entre los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables también puede ayudar a:

- llamar la atención de los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables que pueden tener una especial importancia para el encargo de auditoría; y
- mantener informado al socio del encargo sobre cuestiones relevantes para el conocimiento y el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y de las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo.

Identificación y evaluación de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 17-18)

A43. De conformidad con la NIGC 1, las respuestas de la firma de auditoría para hacer frente a los riesgos de calidad en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, para los miembros del equipo del encargo incluyen políticas o procedimientos para la identificación y evaluación de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y para hacer frente a estas.

A44. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones en relación con la identificación y evaluación de amenazas y el modo en que se les debe hacer frente. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA explica que se puede originar una amenaza de interés propio en relación con el cumplimiento del principio fundamental de competencia y diligencia profesionales si los honorarios propuestos para un encargo de auditoría son tan bajos que puede resultar difícil realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales²⁹.

Incumplimientos de requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 19)

A45. De conformidad con la NIGC 1, se requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos para identificar, comunicar y evaluar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables e informar sobre ello y responder de modo adecuado y oportuno a las causas y consecuencias de los incumplimientos.

²⁹ Código de ética del IESBA, apartado 330.3.A2

Tomar medidas adecuadas (Ref: Apartado 20)

A46. Las medidas adecuadas pueden incluir, por ejemplo:

- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relativos a incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluida su comunicación o consulta con las personas adecuadas para que se puedan tomar las medidas adecuadas, incluidas, en su caso, medidas disciplinarias.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.
- Comunicar con las autoridades reguladoras o los organismos profesionales. En algunas circunstancias, la comunicación con las autoridades reguladoras puede ser requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.
- Obtener asesoramiento jurídico.
- Renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

Antes de fechar el informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

A47. La NIA 700 (Revisada) requiere que el informe de auditoría incluya una afirmación de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos³⁰. La realización de los procedimientos requeridos en los apartados 16–21 de esta NIA proporciona el fundamento de estas afirmaciones en el informe de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A48. Algunas medidas legales pueden proporcionar salvaguardas para la independencia de los auditores del sector público. Sin embargo, los auditores del sector público o las firmas de auditoría que llevan a cabo auditorías en el sector público por cuenta del auditor legal, dependiendo de los términos del mandato en una determinada jurisdicción, es posible que deban adaptar su enfoque con el fin de promover el cumplimiento del apartado 16. Cuando el mandato del auditor del sector público no permita la renuncia al encargo de auditoría, esto puede conllevar revelar, mediante un informe público, las circunstancias que hayan surgido y que, si se hubiera tratado del sector privado, habrían llevado al auditor a la renuncia.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref: Apartados 22-24)

A49. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A50. Información como la que se menciona a continuación puede ayudar al socio del encargo en la determinación de si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría son adecuadas:

- la integridad y los valores éticos de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- si están disponibles los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo;
- si la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han reconocido sus responsabilidades en relación con el encargo;
- si el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para la realización del encargo; y
- si las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo en curso o en encargos anteriores tienen implicaciones para la continuidad del encargo.

A51. Según la NIGC 1, para las decisiones de aceptación y continuidad, se requiere que la firma de auditoría aplique juicios sobre la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El socio del encargo puede utilizar la información que la firma de auditoría ha considerado al respecto para determinar si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría son adecuadas. Si el socio del encargo tiene dudas con respecto a lo adecuado de las conclusiones alcanzadas, el socio del encargo puede discutir el fundamento de esas conclusiones con los que participaron en el proceso de aceptación y continuidad.

A52. Si el socio del encargo participa directamente durante todo el proceso de aceptación y continuidad, conocerá la información obtenida o utilizada por la firma de auditoría para alcanzar las correspondientes conclusiones. Dicha participación directa también puede sustentar la determinación por el socio del encargo de que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría se han

³⁰ NIA 700 (Revisada), apartado 28(c)

aplicado y de que las conclusiones que se han alcanzado son adecuadas.

- A53. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a tomar decisiones informadas sobre las actuaciones adecuadas. Dicha información puede incluir:
- información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, incluido si se trata de una auditoría de grupo, el sector en el que opera y el marco de información financiera aplicable;
 - el calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales;
 - en relación con las auditorías de grupos, la naturaleza de las relaciones de control entre la entidad dominante y sus componentes; y
 - si se han producido cambios en la entidad o en el sector en el que opera desde el anterior encargo de auditoría que puedan afectar a la naturaleza de los recursos que se requieren, así como al modo en que será dirigido, supervisado y revisado el trabajo del equipo del encargo.
- A54. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de otras NIA, además de esta NIA, por ejemplo, con respecto:
- al establecimiento de un conocimiento de los términos del encargo de auditoría, tal como lo requiere la NIA 210³¹;
 - a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240³²;
 - al conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, en el caso de una auditoría de los estados financieros de un grupo de conformidad con la NIA 600, y a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de los auditores de componentes;
 - a la determinación de si involucrar a un experto del auditor y, en su caso, el modo de hacerlo de conformidad con la NIA 620; y
 - a la estructura de gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)³³ y la NIA 265³⁴.
- A55. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor sucesor, antes de aceptar un encargo de auditoría, solicite al auditor predecesor que le proporcione la información que conozca relativa a cualquier hecho o circunstancia que, a su juicio, necesite conocer el auditor sucesor antes de decidir si acepta el encargo. En algunas circunstancias, el auditor predecesor puede estar obligado, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, a proporcionarle información relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, cuando el auditor predecesor ha renunciado al encargo debido a un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de incumplimiento, el Código de ética del IESBA requiere que el auditor predecesor, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, proporcione todos los hechos y otra información relevante relativa a dicho incumplimiento que, en opinión del auditor predecesor, necesita conocer el auditor sucesor propuesto antes de decidir si acepta el encargo.
- A56. En circunstancias en las que la firma de auditoría está obligada por las disposiciones legales o reglamentarias a aceptar o continuar un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta la información obtenida por la firma de auditoría sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo.
- A57. Al decidir sobre las actuaciones necesarias, el socio del encargo y la firma de auditoría pueden concluir que es adecuado continuar el encargo de auditoría y, en su caso, determinar las medidas adicionales que son necesarias en el encargo (por ejemplo, asignar más personal o asignar personal con especialización concreta). Si el socio del encargo tiene dudas adicionales o no está satisfecho de que la cuestión haya sido tratada adecuadamente, pueden resultar aplicables las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la resolución de diferencias de opinión.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 22-24)

- A58. En el sector público, los auditores pueden ser nombrados de acuerdo con procedimientos legales y es posible que el auditor del sector público no necesite establecer políticas o procedimientos en relación con la aceptación y continuidad de encargos de auditoría. No obstante, los requerimientos y las consideraciones para la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos que se establecen en los apartados 22–24 y A49–A57 pueden ser valiosos para los auditores del sector público en la realización de valoraciones de riesgos y en el desempeño de sus responsabilidades de informar.

³¹ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 9

³² NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

³³ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

³⁴ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*

Recursos para el encargo (Ref: Apartados 25-28)

- A59. Según la NIGC 1, los recursos asignados o puestos a disposición por la firma de auditoría para apoyar la realización de encargos de auditoría incluyen:
- recursos humanos;
 - recursos tecnológicos y
 - recursos intelectuales.
- A60. Los recursos para la realización de un encargo de auditoría son asignados o puestos a disposición principalmente por la firma de auditoría, aunque pueden darse casos en los que el equipo del encargo obtiene directamente recursos para el encargo de auditoría. Por ejemplo, esto puede darse cuando el auditor de un componente está obligado por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo a expresar una opinión sobre los estados financieros de un componente, y el auditor del componente también es nombrado por la dirección del componente para aplicar procedimientos de auditoría en nombre del equipo del encargo del grupo³⁵. En esas circunstancias, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que el socio del encargo tome medidas diferentes, como solicitar información al auditor del componente, para determinar si los recursos asignados o puestos a disposición son suficientes y adecuados.
- A61. Una consideración relevante para el socio del encargo, en el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, puede ser si los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo permiten el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de ética tales como la competencia y diligencia profesionales.

Recursos humanos

- A62. Los recursos humanos incluyen a los miembros del equipo del encargo (véanse también los apartados A5, A15–A21) y, en su caso, a un experto externo del auditor y a las personas dentro de la función de auditoría interna de la entidad que prestan ayuda directa en la auditoría.

Recursos tecnológicos

- A63. La utilización de recursos tecnológicos en el encargo de auditoría puede ayudar al auditor en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Las herramientas tecnológicas pueden permitir que el auditor gestione la auditoría de un modo más eficaz y eficiente. Las herramientas tecnológicas también pueden permitir que el auditor evalúe grandes cantidades de datos con más facilidad para, por ejemplo, proporcionarle información con mayor profundidad, identificar tendencias inusuales o cuestionar más eficazmente las afirmaciones de la dirección, lo que mejora la capacidad del auditor para aplicar el escepticismo profesional. Las herramientas tecnológicas también se pueden utilizar para realizar reuniones y proporcionar herramientas de comunicación al equipo del encargo. La utilización inadecuada de esos recursos tecnológicos puede, sin embargo, incrementar el riesgo de un exceso de confianza en la información generada para la toma de decisiones, o puede originar amenazas para el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, por ejemplo, de los requerimientos relacionados con la confidencialidad.
- A64. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir consideraciones o responsabilidades al equipo del encargo cuando utilice herramientas tecnológicas aprobadas por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría y pueden requerir la participación de personas con habilidades especializadas o experiencia en la evaluación o en el análisis de los resultados.
- A65. Cuando el socio del encargo requiere a personas de otra firma de auditoría que utilicen herramientas y técnicas automatizadas al aplicar procedimientos de auditoría, es posible que las comunicaciones con esas personas indiquen que la utilización de esas herramientas y técnicas automatizadas tiene que cumplir las instrucciones del equipo del encargo.
- A66. Es posible que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría prohíban específicamente la utilización de determinadas aplicaciones de TI o de características de aplicaciones de TI (por ejemplo, software cuya utilización no ha sido aún aprobada por la firma de auditoría). Alternativamente, es posible que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que el equipo del encargo tome determinadas medidas antes de utilizar una aplicación de TI que no haya sido aprobada por la firma de auditoría para determinar que es adecuada para su utilización, por ejemplo, requiriendo:
- Que el equipo del encargo tenga la competencia y capacidad adecuadas para utilizar la aplicación de TI.
 - Que pruebe el funcionamiento y la seguridad de la aplicación de TI.
 - Documentación específica que se debe incluir en el archivo de auditoría.
- A67. El socio del encargo puede aplicar su juicio profesional al considerar si la utilización de una aplicación de TI en el encargo de auditoría es adecuada en el contexto del encargo y, en su caso, el modo en que se debe utilizar la aplicación de TI. Los factores que se pueden tener en cuenta al determinar si una aplicación de TI que no ha sido específicamente aprobada para su utilización por la firma de auditoría es adecuada para su utilización en el encargo de auditoría incluyen si:

³⁵ NIA 600, apartado 3

- La utilización y seguridad de la aplicación de TI cumplen las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.
- La aplicación de TI funciona como se espera.
- El personal tiene la competencia y capacidad necesarias para utilizar la aplicación de TI.

Recursos intelectuales

- A68. Los recursos intelectuales incluyen, por ejemplo, metodologías de auditoría, herramientas de implementación, guías de auditoría, programas tipo, plantillas, listados de comprobaciones o formularios.
- A69. La utilización de recursos intelectuales en el encargo de auditoría puede facilitar la aplicación y el conocimiento congruentes de las normas profesionales, de las disposiciones legales y reglamentarias, y de las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría. Con esta finalidad, es posible que se requiera que el equipo del encargo, de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, utilice la metodología de auditoría de la firma de auditoría y herramientas y orientaciones específicas. El equipo del encargo también puede considerar si la utilización de otros recursos intelectuales es adecuada y pertinente en base a la naturaleza y las circunstancias del encargo, por ejemplo, una metodología específica para un sector o las correspondientes orientaciones y ayudas para la realización.

Recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo (Ref: Apartado 25)

- A70. Al determinar si se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo, por lo general el socio del encargo puede confiar en las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría (incluidos los recursos) como se indica en el apartado A6. Por ejemplo, sobre la base de la información comunicada por la firma de auditoría, el socio del encargo puede confiar en los programas de desarrollo, implementación y mantenimiento tecnológicos de la firma de auditoría cuando utiliza tecnología aprobada por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría.

Competencia y capacidad del equipo del encargo (Ref: Apartado 26)

- A71. Al determinar que el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad adecuadas, el socio del encargo puede tener en cuenta cuestiones como:
- El conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares a través de la adecuada formación y participación.
 - El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
 - La especialización en áreas contables o de auditoría específicas.
 - La especialización en TI utilizadas por la entidad o en herramientas y técnicas automatizadas que va a utilizar el equipo del encargo en la planificación y realización del encargo de auditoría.
 - El conocimiento de los sectores relevantes en los que opera la entidad que se audita.
 - La capacidad de aplicar el escepticismo profesional y el juicio profesional.
 - El conocimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.
- A72. Los auditores internos y un experto externo del auditor no se consideran miembros del equipo del encargo. La NIA 610 (Revisada 2013)³⁶ y la NIA 620³⁷ incluyen requerimientos y orientaciones en relación con la evaluación de la competencia y capacidad de los auditores internos y de un experto externo del auditor, respectivamente.

Gestión de proyectos

- A73. En situaciones en las que el equipo del encargo es numeroso, por ejemplo, en una auditoría de una entidad de mayor dimensión o más compleja, el socio del encargo puede involucrar a una persona con cualificaciones o conocimientos especializados en gestión de proyectos con el apoyo de los adecuados recursos tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Por el contrario, en una auditoría de una entidad menos compleja con pocos miembros del equipo del encargo, un miembro del equipo del encargo puede realizar la gestión del proyecto con medios menos formales.
- A74. Las técnicas y herramientas de gestión de proyectos pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del encargo de auditoría, por ejemplo:
- incrementando la capacidad del equipo del encargo de aplicar el escepticismo profesional al aliviar las restricciones presupuestarias o de tiempo que, en otro caso, podrían impedir la aplicación del escepticismo profesional;
 - facilitando la realización oportuna del trabajo de auditoría para gestionar eficazmente las restricciones de tiempo al final del proceso de auditoría cuando pueden surgir las cuestiones más complejas o controvertidas;

³⁶ NIA 610 (Revisada 2013), apartado 15

³⁷ NIA 620, apartado 9

- siguiendo el progreso de la auditoría en relación con el plan de auditoría³⁸, incluida la consecución de los hitos clave, lo que puede ayudar al equipo del encargo a ser proactivo en la identificación de la necesidad de efectuar oportunamente ajustes al plan de auditoría y a los recursos asignados; o
- facilitando la comunicación entre miembros del equipo del encargo, por ejemplo, coordinando acuerdos con auditores de componentes y con expertos del auditor.

Recursos insuficientes o inadecuados (Ref: Apartado 27)

- A75. La NIGC 1 trata la importancia del compromiso de la firma de auditoría con la calidad a través de su cultura que existe en toda la firma de auditoría, la cual reconoce y refuerza la función de la firma de auditoría de servir al interés público realizando encargos de calidad de manera congruente y la importancia de la calidad en las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría, incluidas sus prioridades financieras y operativas. La NIGC 1 también trata las responsabilidades de la firma de auditoría de planificar las necesidades de recursos y de obtener, destinar o asignar recursos de un modo congruente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad. No obstante, en determinadas circunstancias, las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden restringir los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo. En tales circunstancias, esas restricciones no anulan la responsabilidad del socio del encargo de conseguir la calidad en el encargo, incluida la de determinar que los recursos asignados o puestos a disposición por la firma de auditoría son suficientes y adecuados para la realización del encargo de auditoría.
- A76. En una auditoría de estados financieros de grupo, cuando los recursos son insuficientes o inadecuados en relación con el trabajo que está siendo realizado en un componente por el auditor del componente, el socio del encargo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección o la firma de auditoría para que se pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.
- A77. La determinación por el socio del encargo de si se requieren recursos adicionales para el encargo depende de su juicio profesional y se ve influenciada por los requerimientos de esta NIA y por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Como se describe en el apartado A11, en determinadas circunstancias, es posible que el socio del encargo determine que las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico, incluido que ciertos recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo son insuficientes. En esas circunstancias, se requiere que el socio del encargo tome las medidas adecuadas, incluido comunicar esa información a las personas adecuadas de conformidad con los apartados 27 y 39(c). Por ejemplo, si un programa del software de auditoría proporcionado por la firma de auditoría no ha incorporado procedimientos de auditoría nuevos o revisados con respecto a normas sectoriales recientemente emitidas, la comunicación oportuna de esa información a la firma de auditoría le permite tomar medidas para actualizar y emitir de nuevo el software de manera inmediata o proporcionar un recurso alternativo que permita al equipo del encargo cumplir la nueva normativa en la realización del encargo de auditoría.
- A78. Si los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en las circunstancias del encargo de auditoría o si no se han asignado o puesto a disposición recursos alternativos, las actuaciones adecuadas pueden incluir:
- Cambiar el enfoque planificado en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión (véase también el apartado A94).
 - Discutir un aplazamiento de las fechas límite en las que se requiere el informe con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
 - Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la resolución de diferencias de opinión si el socio del encargo no obtiene los recursos necesarios para el encargo de auditoría.
 - Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 25-28)

- A79. En el sector público, es posible que se necesiten cualificaciones especializadas para cumplir los términos del mandato de auditoría en una determinada jurisdicción. Dichas cualificaciones pueden incluir el conocimiento de las disposiciones de preparación de información aplicables, incluida la información para el Parlamento u otro órgano de gobierno o cuando lo exija el interés público. El mayor alcance de una auditoría en el sector público puede incluir, por ejemplo, determinados aspectos de una auditoría de desempeño.

Realización del encargo

Graduación (Ref: Apartado 29)

- A80. Cuando una auditoría no es realizada en su totalidad por el socio del encargo o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y

³⁸ NIA 300, apartado 9

circunstancias son más complejas, es posible que el socio del encargo asigne la dirección, supervisión y revisión a otros miembros del equipo del encargo. No obstante, como parte de la responsabilidad global de socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría y de participar de modo suficiente y adecuado, se requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se realizan de conformidad con el apartado 30. En esas circunstancias, miembros del personal o del equipo del encargo, así como auditores de componentes, pueden proporcionar información al socio del encargo para permitirle realizar la determinación requerida en el apartado 30.

Dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 30)

- A81. Según la NIGC 1, se requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y de la supervisión de los equipos de los encargos y la revisión de su trabajo. La NIGC 1 también requiere que esa dirección, supervisión y revisión se planifique y ejecute sobre la base de que el trabajo realizado por los miembros del equipo del encargo con menos experiencia es dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo del encargo con más experiencia.
- A82. La dirección y supervisión del equipo del encargo y la revisión de su trabajo son respuestas de la firma de auditoría que se implementan en los encargos, cuya naturaleza, momento de realización y extensión pueden ser adaptados posteriormente por el socio del encargo para gestionar la calidad del encargo de auditoría. En consecuencia, el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión variará de un encargo a otro, tomando en consideración la naturaleza y las circunstancias del encargo. El enfoque incluirá, por lo general, una combinación del cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría con respuestas específicas para el encargo.
- A83. El enfoque en relación con la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo ayudan al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a concluir que ha participado de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de conformidad con el apartado 40.
- A84. La discusión y comunicación continuas entre miembros del equipo del encargo permite a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia formular preguntas, de manera oportuna, a los miembros del equipo del encargo con más experiencia (incluido el socio del encargo) y permite una dirección, supervisión y revisión eficaces de conformidad con el apartado 30.

Dirección

- A85. La dirección del equipo del encargo puede implicar informar a los miembros del equipo del encargo de sus responsabilidades, tales como:
- Contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo a través de su conducta personal, comunicación y actuaciones.
 - Mantener una mente inquisitiva y permanecer alerta a sesgos inconscientes o conscientes del auditor cuando aplica el escepticismo profesional al obtener y al evaluar evidencia de auditoría (véase el apartado A35).
 - Cumplir los requerimientos de ética aplicables.
 - Las responsabilidades de los distintos socios cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
 - Las responsabilidades de los distintos miembros del equipo del encargo de aplicar procedimientos de auditoría y de los miembros del equipo del encargo con más experiencia de dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
 - Conocer los objetivos del trabajo a realizar y las instrucciones detalladas con respecto a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría planificados como se establece en la estrategia global de auditoría y en el plan de auditoría.
 - Hacer frente a las amenazas para alcanzar la calidad y las respuestas que se esperan del equipo del encargo. Por ejemplo, las limitaciones presupuestarias o las limitaciones de recursos no deberían tener como resultado la modificación por los miembros del equipo del encargo de procedimientos de auditoría planificados o que no se apliquen procedimientos de auditoría planificados.

Supervisión

- A86. La supervisión puede incluir cuestiones como:
- El seguimiento del progreso del encargo, lo que comprende hacer el seguimiento de:
 - el progreso con respecto al plan de auditoría;
 - si se ha alcanzado el objetivo del trabajo realizado; y
 - si los recursos asignados son adecuados de manera continuada.
 - Tomar medidas adecuadas para tratar cuestiones que surgen durante el encargo, incluido, por ejemplo, reasignar procedimientos de auditoría planificados a miembros del equipo del encargo con más experiencia cuando las cuestiones

son más complejas que lo inicialmente previsto.

- Identificar las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia durante la realización del encargo de auditoría.
- Tutelar y proporcionar formación práctica para ayudar a los miembros del equipo del encargo a desarrollar habilidades o competencias.
- Crear un entorno en el que los miembros del equipo del encargo expresan reservas sin temor a represalias.

Revisión

A87. Revisar el trabajo del equipo del encargo sirve para fundamentar la conclusión de que se han aplicado los requerimientos de esta NIA.

A88. Revisar el trabajo del equipo del encargo consiste en considerar si, por ejemplo:

- el trabajo se ha realizado de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
- se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado;
- el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para fundamentar la opinión de auditoría; y
- se han alcanzado los objetivos de los procedimientos de auditoría.

A89. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden contener requerimientos específicos relativos a:

- la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de la documentación de auditoría;
- los distintos tipos de revisión que pueden ser adecuados en distintas situaciones (por ejemplo, revisión individual de cada papel de trabajo o de determinados papeles de trabajo); y
- los miembros del equipo del encargo que deben realizar los distintos tipos de revisión.

Revisión por el socio del encargo (Ref: Apartados 30-34)

A90. Tal como requiere la NIA 230, el socio del encargo documenta la fecha y la extensión de la revisión³⁹.

A91. La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación en etapas adecuadas durante todo el encargo de auditoría permite que las cuestiones significativas se hayan resuelto satisfactoriamente para el socio del encargo en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella. No es necesario que el socio del encargo revise toda la documentación de auditoría.

A92. El socio del encargo aplica el juicio profesional para identificar las áreas en las que el equipo del encargo ha realizado juicios significativos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que sean juicios significativos. Los juicios significativos en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la ejecución del encargo y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la importancia relativa.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
 - Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
 - La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- El proceso de valoración del riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en las que la consideración de los factores de riesgo inherente y la valoración del riesgo inherente requieren juicios significativos del equipo del encargo.
- La consideración por el equipo del encargo de relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información a revelar.

³⁹ NIA 230, apartado 9(c)

- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas significativas del encargo, por ejemplo, conclusiones en relación con determinadas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones sobre la posibilidad de continuar como empresa en funcionamiento.
- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por expertos y las conclusiones obtenidas de esta.
- En situaciones de auditoría de grupo:
 - la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
 - decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo, incluido, por ejemplo, en los casos en los que existen áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material de la información financiera de un componente; y
 - la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de esta.
- El modo en que han sido tratadas las cuestiones que afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión del auditor propuesta y las cuestiones que se deben comunicar en el informe de auditoría, por ejemplo, cuestiones clave de la auditoría, o un párrafo relativo a una «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento»

A93. El socio del encargo aplica su juicio profesional en la determinación de otras cuestiones a revisar, sobre la base, por ejemplo, de:

- La naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría.
- Qué miembro del equipo del encargo realizó el trabajo.
- Cuestiones relacionadas con hallazgos de inspecciones recientes.
- Los requerimientos de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.

Naturaleza, momento de realización y extensión

A94. La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se deben planificar y realizar de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, así como con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir:

- Que el trabajo que está previsto realizar en una fecha intermedia se deba dirigir, supervisar y revisar al mismo tiempo que se aplican los procedimientos en vez de al final del periodo, para que cualquier medida correctiva que resulte necesaria se pueda tomar de modo oportuno.
- Que determinadas cuestiones deban ser revisadas por el socio del encargo y la firma de auditoría pueda especificar las circunstancias o los encargos en los que se espera que se revisen esas cuestiones.

Graduación

A95. El enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión se puede adaptar dependiendo de, por ejemplo:

- La experiencia previa de los miembros del equipo del encargo con la entidad y con el área que se debe auditar. Por ejemplo, si el trabajo relacionado con el sistema de información está siendo realizado por el mismo miembro del equipo del encargo que en el periodo anterior y no se han producido cambios significativos en el sistema de información, la extensión y la frecuencia de la dirección y de la supervisión del miembro del equipo del encargo pueden ser menores y la revisión de los papeles de trabajo relacionados puede ser menos detallada.
- La complejidad del encargo de auditoría. Por ejemplo, si han ocurrido hechos significativos que hacen que el encargo de auditoría sea más complejo, la extensión y la frecuencia de la dirección y supervisión del miembro del equipo del encargo puede ser mayor y la revisión de los papeles de trabajo puede ser más detallada.
- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, un mayor riesgo valorado de incorrección material puede requerir el correspondiente aumento de la extensión y de la frecuencia de la dirección y de la supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo.
- La competencia y capacidad de cada miembro del equipo del encargo que realiza el trabajo de auditoría. Por ejemplo, miembros del equipo del encargo con menos experiencia pueden necesitar instrucciones más detalladas e interacciones más frecuentes o presenciales a medida que se realiza el trabajo.
- El modo en que se espera que se realicen las revisiones del trabajo realizado. Por ejemplo, en algunas circunstancias, es posible que las revisiones a distancia no sean eficaces para proporcionar la dirección necesaria y deban ser complementadas por interacciones presenciales.
- La estructura del equipo del encargo y la localización de los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, la dirección

y la supervisión de las personas ubicadas en centros de prestación de servicios y la revisión de su trabajo pueden:

- ser más formales y estructuradas que cuando los miembros del equipo del encargo están ubicados en la misma localización; o
- utilizar TI para facilitar la comunicación entre miembros del equipo del encargo.

A96. La identificación de cambios en las circunstancias del encargo puede justificar una nueva evaluación del enfoque planificado en relación con la naturaleza, momento de realización o extensión de la dirección, supervisión y revisión. Por ejemplo, si el riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros aumenta debido a una transacción compleja, es posible que el socio del encargo deba cambiar el nivel planificado de revisión del trabajo relacionado con la transacción.

A97. De conformidad con el apartado 30(b), se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y a las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo con más experiencia deja de estar disponible para participar en la supervisión y revisión del equipo del encargo, es posible que el socio del encargo tenga que incrementar la extensión de la supervisión y revisión de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.

Revisión de las comunicaciones a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras (Ref: Apartado 34)

A98. El socio del encargo aplica el juicio profesional en la determinación de las comunicaciones escritas que se deben revisar, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, puede no ser necesario que el socio del encargo revise las comunicaciones entre el equipo del encargo y la dirección en el transcurso normal de la auditoría.

Consultas (Ref: Apartado 35)

A99. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y el modo en que las conclusiones acordadas se implementan. Las consultas pueden ser adecuadas o requeridas, por ejemplo, para:

- cuestiones que son complejas o poco familiares (por ejemplo, cuestiones relacionadas con una estimación contable con un alto grado de incertidumbre en la estimación);
- riesgos significativos;
- transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen poco usuales;
- limitaciones impuestas por la dirección; e
- incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias.

A100. Se puede lograr un proceso eficaz de consulta sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética y otras cuestiones dentro de la firma de auditoría o, en su caso, fuera de ella cuando las personas consultadas:

- Hayan sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- Tengan el conocimiento, rango jerárquico y la experiencia adecuados.

A101. Puede ser conveniente que el equipo del encargo, en el contexto de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, realice una consulta fuera de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando esta carezca de los recursos internos necesarios. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen otras firmas de auditoría, los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad pertinentes.

A102. La necesidad de consultar fuera del equipo del encargo sobre una cuestión compleja o controvertida puede indicar que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría⁴⁰.

Revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartado 36)

A103. La NIGC 1 contiene requerimientos de que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que traten las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con la NIGC2⁴¹, y que requieran que se realice una revisión de la calidad del encargo para determinados tipos de encargos.⁴² La NIGC 2 trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo en relación con la realización y documentación de una revisión de la

⁴⁰ NIA 701, apartados 9 y A14

⁴¹ NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

⁴² NIGC 1, apartado 34(f)

calidad del encargo.

Finalización de la revisión de la calidad del encargo antes de fechar el informe de auditoría (Ref: Apartado 36(d))

A104. La NIA 700 (Revisada) requiere que la fecha del informe de auditoría no sea anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que fundamentar su opinión de auditoría sobre los estados financieros⁴³. Si fuera aplicable al encargo de auditoría, la NIGC 2 y esta NIA requieren que se impida al socio del encargo fechar el informe del encargo hasta no haber recibido la notificación del revisor de la calidad del encargo de que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado. Por ejemplo, si el revisor de la calidad del encargo ha comunicado al socio del encargo dudas acerca de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo o que las conclusiones alcanzadas por este no eran adecuadas, entonces la revisión de la calidad del encargo no ha finalizado⁴⁴.

A105. Una revisión de la calidad del encargo realizada de manera oportuna en las etapas adecuadas durante el encargo de auditoría puede ayudar al equipo del encargo a resolver con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de la calidad del encargo las cuestiones que surjan en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

A106. Una comunicación frecuente entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo durante todo el encargo de auditoría puede contribuir a facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Además de discutir las cuestiones significativas con el revisor de la calidad del encargo, el socio del encargo puede asignar la responsabilidad de coordinar los requerimientos del revisor de la calidad del encargo a otro miembro del equipo del encargo.

Diferencias de opinión (Ref: Apartados 37-38)

A107. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate las diferencias de opinión que se pueden originar dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. La NIGC 1 también requiere que las diferencias de opinión se pongan en conocimiento de la firma de auditoría y se resuelvan.

A108. En algunas circunstancias, el socio del encargo puede no estar satisfecho con la resolución de la diferencia de opinión. En dichas circunstancias, las medidas adecuadas del socio del encargo pueden incluir, por ejemplo:

- obtener asesoramiento jurídico; o
- renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

Seguimiento y corrección (Ref: Apartado 39)

A109. La NIGC 1 establece requerimientos para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría comunique a los equipos de los encargos información acerca del proceso de seguimiento y corrección para permitirles tomar medidas adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades de inmediato⁴⁵. Además, la información proporcionada a los miembros del equipo del encargo puede ser utilizada por la firma de auditoría en su proceso de seguimiento y corrección, y la aplicación del juicio profesional y del escepticismo profesional durante la realización de la auditoría puede ayudar a los miembros del equipo del encargo a mantenerse alerta a información que pueda ser relevante para ese proceso.

A110. La información proporcionada por la firma de auditoría puede ser relevante para el encargo de auditoría cuando, por ejemplo, se refiere a hallazgos en otro encargo realizado por el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo, hallazgos realizados por la oficina de la firma de auditoría local o resultados de inspecciones de anteriores auditorías de la entidad.

A111. Al considerar la información comunicada por la firma de auditoría a través de su proceso de seguimiento y corrección y cómo puede afectar al encargo de auditoría, el socio del encargo puede considerar las medidas correctoras diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar deficiencias identificadas y, en la medida en que sea relevante dada la naturaleza y las circunstancias del encargo, comunicarlas al equipo del encargo. El socio del encargo puede también considerar si son necesarias medidas correctoras adicionales en el encargo. Por ejemplo, el socio del encargo puede determinar que:

- se requiere un experto del auditor; o
- que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión necesitan ser reforzadas en un área de la auditoría en la que se han identificado deficiencias.

Si una deficiencia identificada no afecta a la calidad de la auditoría (por ejemplo, si está relacionada con un recurso tecnológico que el equipo del encargo no ha utilizado) es posible que no se requieran medidas adicionales.

A112. Una deficiencia identificada en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría no indica necesariamente que un determinado encargo de auditoría no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales

⁴³ NIA 700 (Revisada), apartado 49

⁴⁴ NIGC 2, apartado 26

⁴⁵ NIGC 1, apartado 47

y reglamentarios aplicables, o que el informe de auditoría no sea adecuado en las circunstancias.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad (Ref: Apartado 40)

A113. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate el conocimiento y cumplimiento por el equipo del encargo de sus responsabilidades en relación con el encargo. La NIGC 1 también requiere que el objetivo de calidad incluya la responsabilidad global de los socios de los encargos de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo.

A114. Las consideraciones relevantes al tratar el apartado 40 incluyen determinar el modo en que el socio del encargo ha cumplido los requerimientos de esta NIA, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y el modo en que la documentación de auditoría evidencia la participación del socio del encargo durante todo el encargo, como se describe en el apartado A118.

A115. Algunos indicadores de que el socio del encargo puede no haber participado de manera suficiente y adecuada incluyen, por ejemplo:

- Falta de revisión oportuna por el socio del encargo de la planificación del encargo de auditoría, incluida la revisión de las valoraciones de los riesgos de incorrección material y el diseño de las respuestas a esos riesgos.
- Evidencia de que aquellos a los que se han asignado tareas, actuaciones o procedimientos no han sido adecuadamente informados de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, del alcance del trabajo que se les ha asignado ni de los objetivos de este, y de que no se les han proporcionado otras instrucciones necesarias e información relevante.
- Una falta de evidencia de la dirección y de la supervisión de los demás miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo, por el socio del encargo.

A116. Si la participación del socio del encargo no proporciona las bases para determinar que los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas son adecuados, el socio del encargo no podrá realizar la determinación requerida en el apartado 40. Además de tener en cuenta las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría que pueden establecer las medidas requeridas que se deben tomar en dichas circunstancias, algunas medidas adecuadas que puede tomar el socio del encargo incluyen, por ejemplo:

- actualizar y modificar el plan de auditoría;
- evaluar de nuevo el enfoque planificado en relación con la naturaleza y extensión de la revisión y modificar el enfoque planificado para incrementar la participación del socio del encargo; o
- consultar con el personal al que se ha asignado la responsabilidad operativa del aspecto relevante del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 41)

A117. De conformidad con la NIA 230⁴⁶, la documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría.

A118. La documentación de la realización de los requerimientos de esta NIA, incluido evidenciar la participación del socio del encargo y la determinación que debe realizar de conformidad con el apartado 40, se puede lograr de distintos modos según la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo:

- la dirección del equipo del encargo se puede documentar mediante la firma del plan de auditoría y de las actividades de gestión de proyectos;
- las actas de las reuniones formales del equipo del encargo pueden proporcionar evidencia de la claridad, congruencia y eficacia de las comunicaciones del socio del encargo y de otras actuaciones con respecto a la cultura y a los comportamientos esperados que reflejan el compromiso de la firma con la calidad;
- las agendas de discusiones entre el socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo y, en su caso, el revisor de la calidad del encargo, y las correspondientes firmas y registros del tiempo que el socio del encargo ha empleado en el encargo, pueden proporcionar evidencia de la participación del socio del encargo durante todo el encargo de auditoría y de su supervisión de otros miembros del equipo del encargo; o
- las firmas del socio del encargo y de otros miembros del equipo del encargo proporcionan evidencia de que los papeles de trabajo han sido revisados.

⁴⁶ NIA 230, apartado A7

A119. Al tratar las circunstancias que pueden poner en riesgo alcanzar la calidad del encargo de auditoría, la aplicación del escepticismo profesional, y la documentación del auditor al respecto, pueden ser importantes. Por ejemplo, si el socio del encargo obtiene información que podría haber llevado a la firma de auditoría a rehusar el encargo (véase el apartado 24), la documentación puede incluir explicaciones del modo en que el equipo del encargo trató la circunstancia.

A120. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales que impliquen cuestiones complejas o controvertidas contribuye al conocimiento de:

- la naturaleza y el alcance de la cuestión objeto de consulta; y
- los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó.

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA) Y AL MATERIAL RELACIONADO COMO RESULTADO DE LOS PROYECTOS DE GESTIÓN DE LA CALIDAD

Prefacio de los Pronunciamentos Internacionales de ~~Control~~Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados

Introducción

1. Este prefacio de los *Pronunciamentos Internacionales de ~~Control~~Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* se emite para facilitar el conocimiento del alcance y la autoridad de los pronunciamientos que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), según se establece en los Términos de Referencia del IAASB.

...

Autoridad que se asigna a las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

10. Las Normas Internacionales de ~~Control~~Gestión de la Calidad (NIEGC) se aplican a todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos del IAASB.

...

Normas Internacionales de ~~Control~~Gestión de la Calidad

12. Las NIEGC se redactan para su aplicación a firmas en todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos del IAASB. El ámbito de aplicación de las (NIEGC) se define en la introducción ~~a las de cada~~ (NIEGC)¹.

...

Aplicabilidad de las Normas Internacionales

19. Las Normas Internacionales son aplicables a los encargos del sector público. Cuando corresponde, se incluyen consideraciones adicionales específicas para entidades del sector público:
 - (a) En el cuerpo de una Norma Internacional para el caso de NIA y (NIEGC), o
 - (b) En una Perspectiva para el Sector Público (PSP) que aparezca al término de otras Normas Internacionales.

...

NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

Introducción

...

Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros

14. El auditor cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref: Apartados A16–A19)

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros (Ref: Apartado 14)

- A16. El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden los contenidos en las disposiciones del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de

¹ NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, apartado 12 y NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*, apartado 10.

Independencia) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con la auditoría de estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

A19. La Norma Internacional de ~~Control~~ Gestión de la Calidad (NIGC) ¹², o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes³, tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría de ~~establecer~~ diseñar, implementar y mantener ~~operar un su propio sistema de control de calidad para los encargos de auditoría.~~ La NIGC 1 determina las responsabilidades de gestión de la calidad que proporcione ~~de~~ la firma de auditoría ~~de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar~~ una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y que llevan a cabo los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos. Como parte de su sistema de gestión de la calidad, la NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia⁴. La NIA 220 (Revisada) establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia⁵. ~~Estas responsabilidades implican mantener una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante los posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo, determinar las medidas adecuadas a adoptar, si llegan a conocimiento del socio del encargo elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética, y alcanzar una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia aplicables al encargo de auditoría.~~⁶ La NIA 220 reconoce que el equipo del encargo está facultado para confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría para ~~cumplir sus responsabilidades relativas a los procedimientos de control de calidad aplicables a un determinado encargo de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes sugieran lo contrario.~~ La NIA 220 (Revisada) también describe cuándo el equipo del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría para gestionar y alcanzar la calidad en el encargo⁷.

...

Juicio profesional (Ref: Apartado 16)

A27. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso de la auditoría, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma de auditoría, tal como requiere la NIA 220 (Revisada)⁸, facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.

...

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref: Apartados 5 y 17)

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

A30. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual ⁹) o a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría.

² NIGC 1, ~~Control~~ Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y/o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y/o servicios relacionados

³ NIA 220 (Revisada), ~~Control~~ Gestión de la calidad de la una auditoría de estados financieros, apartado 23

⁴ NIGC 1, apartados 20, 25 y 29

⁵ NIA 220 (Revisada), apartados 16 – 21

⁶ NIA 220, apartados 9 – 12

⁷ NIA 220 (Revisada), apartado A10

⁸ NIA 220 (Revisada), apartado 18-35

⁹ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 916

...

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Contenido de las NIA (Ref: Apartado 19)

A64. Una NIA puede incluir, en una sección aparte titulada “Definiciones”, una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIA y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. Salvo indicación contraria, dichos términos tendrán el mismo significado en la totalidad de las NIA. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control-Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* publicado por la IFAC contiene una relación completa de términos definidos en las NIA. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIA, con la finalidad de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

...

NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Ello incluye determinar si concurren ciertas condiciones previas a una auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad. La NIA 220 (Revisada)¹⁰ trata de los aspectos relacionados con la aceptación del encargo que se encuentran bajo control del auditor. (Ref: Apartado A1)

...

Requerimientos

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. ~~La NIGC 1¹¹ trata de las responsabilidades de la firma de auditoría con relación a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos. Los encargos que proporcionan un grado de seguridad, entre los que se incluyen los encargos de auditoría, sólo podrán aceptarse cuando el profesional ejerciente considere que se cumplirán los requerimientos de ética aplicables, tales como la independencia y la competencia profesional, y cuando el encargo presente determinadas características¹². Las responsabilidades del auditor con respecto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, en el contexto de la aceptación de un encargo de auditoría, y en la medida en que se encuentren bajo el control del auditor, se tratan en la NIA 220 (Revisada)¹³. La presente NIA trata de las cuestiones (o condiciones previas) que están bajo control de la entidad y sobre las que es necesario que el auditor y la dirección de la entidad alcancen un acuerdo.~~

...

NIA 230, Documentación de auditoría

Introducción

...

¹⁰ NIA 220 (Revisada), *Control-Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros*

¹¹ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1 Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, apartado 30

¹² *Marco Internacional de los encargos de aseguramiento, apartado 17.*

¹³ NIA 220 (Revisada), apartados 9–11, 16–21.

Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría

...

3. La documentación de auditoría es útil para algunos propósitos adicionales, como son los siguientes:

- Facilitar al equipo del encargo la planificación y ejecución de la auditoría.
- Facilitar a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, y el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la NIA 220 (Revisada)¹⁴.
- Permitir al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo.
- Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
- Permitir realizar revisiones ~~de control de la calidad de los encargos~~¹⁵, otros tipos de revisiones de los encargos¹⁶ y las actividades de seguimiento según el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría e inspecciones de conformidad con la NICC 1¹⁷ ~~o con los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes~~¹⁸.
- Permitir realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.

Requerimientos

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

...

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría (Ref: Apartado 8)

...

Documentación del cumplimiento de las NIA (Ref: Apartado 8(a))

- ...
- A7. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo:
- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
 - La existencia en el archivo de auditoría de una carta de encargo firmada demuestra que el auditor ha acordado las condiciones del encargo de la auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
 - Un informe de auditoría que contenga una opinión con salvedades sobre los estados financieros adecuadamente fundamentada demuestra que el auditor ha cumplido los requerimientos para expresar una opinión con salvedades de conformidad con las circunstancias especificadas en las NIA.
 - En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
 - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor

¹⁴ NIA 220 (Revisada). ~~Control~~ Gestión de la calidad de la una auditoría de estados financieros, apartados 15, 17-29-34

¹⁵ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 2, Revisiones de la calidad de los encargos

¹⁶ NIGC 1, Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados apartado A135

¹⁷ NICC 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, apartados 32-33, 35-38 y 48

¹⁸ NIA 220, apartado 2

de conformidad con las NIA. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, documentar el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

- Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el socio del encargo ha asumido la responsabilidad de la dirección, y supervisión y realización del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo¹⁹ e la auditoría de conformidad con las NIA. Esto puede incluir documentación sobre que proporciona evidencia de la oportuna participación del socio del encargo suficiente y adecuada en aspectos de la auditoría, tales como su participación en las discusiones del equipo del encargo requeridas por la NIA 315 (Revisada 2019)²⁰.

...

A13. La NIA 220 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre ~~requiere que el auditor revise el trabajo de auditoría realizado mediante~~ la revisión de la documentación de auditoría²¹. El requerimiento de documentar quién revisó el trabajo de auditoría realizado no implica que sea necesario que cada papel de trabajo específico incluya evidencia de la revisión. Sin embargo, el requerimiento comporta documentar el trabajo de auditoría que se revisó, quién revisó dicho trabajo, y la fecha de la revisión.

...

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 13)

A20. Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales están los hechos que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría, pero que existían en dicha fecha y que, de haber sido conocidos en la misma, podrían haber motivado la corrección de los estados financieros o que el auditor expresara una opinión modificada en el informe de auditoría²². Los consiguientes cambios en la documentación de auditoría se revisan de conformidad con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA 220 (Revisada)²³, ~~asumiendo el socio del encargo la responsabilidad final de dichos cambios.~~

Compilación del archivo final de auditoría (Ref: Apartados 14-16)

A21. La NIEGC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) ~~requiere que las firmas de auditoría establezcan los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de auditoría establezcan un objetivo de calidad que trate la compilación oportuna de la documentación del encargo políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos de auditoría después de la fecha de los informes de los encargos~~²⁴. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de auditoría²⁵.

...

A23. La NIEGC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan sistemas de gestión de la calidad para establecer un objetivo de calidad que trate el adecuado mantenimiento y políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos para cumplir las necesidades de la firma de auditoría y las disposiciones legales, reglamentarias y los requerimientos de ética o las normas profesionales aplicables²⁶. El plazo de conservación para encargos de auditoría habitualmente no es inferior a cinco años a partir de la fecha del informe de auditoría o, cuando sea aplicable, de la fecha del informe de auditoría del grupo sobre los estados financieros del grupo, si ésta es posterior²⁷.

A24. Un ejemplo de una circunstancia en la que el auditor puede encontrar necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de completarse la compilación del archivo es la necesidad de aclarar documentación de auditoría existente como consecuencia de comentarios recibidos durante ~~las inspecciones~~ las actividades de

¹⁹ NIA 220 (Revisada), apartado 29

²⁰ NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración del riesgo de incorrección material, apartado 17

²¹ NIA 220 (Revisada), apartados 1729-34

²² NIA 560, Hechos posteriores al cierre, apartado 14

²³ NIA 220 (Revisada), apartados 1629-34

²⁴ NIEGC 1, apartado 4531(f)

²⁵ NIEGC 1, apartado A54A83

²⁶ NIEGC 1, apartado 4731(f)

²⁷ NIEGC 1, apartado A6+A85

seguimiento ~~realizadas por personal interno o terceros~~ o por inspecciones externas.

Anexo (Ref: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* - apartados 10–12
- NIA 220 (Revisada), ~~Control~~ Gestión de la calidad de la ~~una~~ auditoría de estados financieros, apartados 24– 41

NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

Introducción

...

Requerimientos

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref: Apartado 22)

...

A25. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar renunciar al encargo, si las disposiciones legales y reglamentarias así lo permiten, por ejemplo, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento pongan en duda la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. El auditor puede considerar adecuada la obtención de asesoramiento jurídico para determinar si es adecuado renunciar al encargo. Cuando el auditor determina que sería adecuado renunciar al encargo, hacerlo no le exime de cumplir otras responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento. Además, el apartado ~~A9-A55~~ de la NIA 220 (Revisada) ²⁸ establece que determinados requerimientos de ética pueden requerir que el auditor predecesor, a petición del auditor sucesor, proporcione información relativa a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias al auditor sucesor.

...

NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Introducción

...

Requerimientos

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Cuestiones que deben comunicarse

...

²⁸ NIA 220 (Revisada), ~~Control~~ Gestión de la calidad de la ~~una~~ auditoría de estados financieros

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref: Apartado 16)

...

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera (Ref: Apartado 16(e))

A28. Aunque no haya sido tratado en los requerimientos de los apartados 16(a)–(d) y en la correspondiente guía de aplicación, el auditor puede considerar comunicar sobre otras cuestiones discutidas o consideradas por el revisor de ~~control de la~~ calidad del encargo cuando este se haya nombrado, ~~de conformidad con la NIA 220~~²⁹.

La independencia del auditor (Ref: Apartado 17)

A29. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros³⁰.

Anexo 1

(Ref: Apartado 3)

Requerimientos específicos en la NIEGC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

En este anexo se identifican los apartados de la NIEGC 1³¹ y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIEGC 1, ~~Control~~ *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y/o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y/o servicios relacionados*, apartado ~~30(a)~~34(c)

...

NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de planificar una auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente.

~~La función y el momento de realización de la planificación.~~

2. La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. La gestión de la calidad en los encargos de conformidad con la NIA 220 (Revisada) junto con una planificación adecuada de conformidad con esta NIA favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes: (Ref: Apartados ~~A1A0~~A3)

- Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
- Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
- Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.
- Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
- Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

²⁹ Véanse los apartados 19–22 y A23–A33 de la NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*.

³⁰ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 14

³¹ NIEGC 1, ~~Control~~ *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y/o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y/o servicios relacionados*

...

Requerimientos

...

Actividades preliminares del encargo

6. El auditor llevará a cabo las siguientes actividades al comienzo del encargo de auditoría actual:
- (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 (Revisada) relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría³²;
 - (b) La evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, de conformidad con la NIA 220 (Revisada)³³ y
 - (c) El establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210³⁴. (Ref: Apartados A5–A7)

Actividades de planificación

...

8. Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor considerará la información obtenida de cumplir los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) y:
- (a) identificará las características del encargo que definen su alcance;
 - (b) determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
 - (c) considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;
 - (d) considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo; y
 - (e) determinará la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo³⁵. (Ref: Apartados A8–A11)
9. El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:
- (a) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A11A A16–A17)
 - ~~(ab)~~ la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315 (Revisada 2019)³⁶.
 - ~~(bc)~~ la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330³⁷.
 - ~~(ed)~~ otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA. (Ref: Apartados A12-A14)

...

- ~~11. El auditor planificará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A16–A17)~~

Documentación

³² NIA 220 (Revisada), ~~Control-Gestión~~ de la calidad de la una auditoría de estados financieros, apartados ~~12-13~~22-24

³³ NIA 220 (Revisada), apartados ~~9-11~~ 16-21

³⁴ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* - apartados 9-13

³⁵ NIA 220 (Revisada), apartado 25

³⁶ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*

³⁷ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

12. El auditor incluirá en la documentación de auditoría³⁸.
- (a) la estrategia global de auditoría;
 - (b) el plan de auditoría; y
 - (c) cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, incluidos los cambios significativos a la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, y la revisión de su trabajo³⁹, así como los motivos de dichos cambios. (Ref: Apartados A18–A21)

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales

13. El auditor realizará las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial:
- (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 (Revisada) relativos a la aceptación de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría⁴⁰ y
 - (b) la comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartado A22)

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A0. La NIA 220 (Revisada) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. La información obtenida de cumplir los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) es pertinente a esta NIA. Por ejemplo, de conformidad con la NIA 220 (Revisada), se requiere que el socio del encargo determine que se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Dicha determinación es directamente aplicable cuando se determina la naturaleza, momento de utilización y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo en la estrategia global, tal y como requiere el apartado 8 de esta NIA.

La función y el momento de realización de la planificación (Ref: Apartado 2)

A1. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo y los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría. Al planificar la auditoría, el auditor puede utilizar técnicas y herramientas de gestión de proyectos. La NIA 220 (Revisada)⁴¹ describe cómo dichas técnicas y herramientas pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del encargo.

...

A3. El auditor puede decidir discutir elementos de la planificación con la dirección de la entidad para ~~facilitar la realización y dirección del encargo de auditoría~~ ayudar al auditor a gestionar y alcanzar la calidad en el encargo (por ejemplo, coordinar algunos de los procedimientos de auditoría planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría son responsabilidad del auditor. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, hay que poner atención para no comprometer la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, discutir con la dirección la naturaleza o el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede comprometer la eficacia de la auditoría, al hacer demasiado predecibles los procedimientos de auditoría.

...

³⁸ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

³⁹ NIA 220 (Revisada), apartados 30 y A91–A92

⁴⁰ NIA 220 (Revisada), apartados 12–13 22–24

⁴¹ NIA 220 (Revisada), apartados A73–A74

Actividades preliminares del encargo (Ref: Apartado 6)

- A5. La realización, al comienzo del encargo de auditoría actual, de las actividades preliminares del encargo detalladas en el apartado 6 ayuda al auditor en la identificación y la evaluación de hechos o circunstancias que pueden afectar negativamente a su capacidad para ~~planificar y realizar el encargo de auditoría~~ gestionar y alcanzar la calidad en el encargo de conformidad con la NIA 220 (Revisada).
- A6. La realización de estas actividades preliminares del encargo permite al auditor planificar un encargo de auditoría ~~de forma que para~~, por ejemplo:
- ~~el auditor mantenga~~ Mantener la independencia y la capacidad necesarias para realizar el encargo.
 - Determinar que no haya cuestiones relativas a la integridad de la dirección que puedan afectar a la disposición del auditor para continuar con el encargo.
 - Determinar que no se ~~produzcan~~ enuncen malentendidos con el cliente con respecto a los términos del encargo.
- A7. ~~La consideración por el auditor de la continuidad de los clientes y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar a lo largo de todo el encargo de auditoría, a medida que se producen condiciones y cambios en las circunstancias.~~ La aplicación de procedimientos iniciales relativos tanto a la continuidad de los clientes como a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo de auditoría actual requiere que se hayan completado antes de realizar otras actividades significativas del encargo de auditoría actual. Con respecto a encargos de auditoría recurrentes, dichos procedimientos iniciales a menudo se producen poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior.-

Actividades de planificación

La estrategia global de auditoría (Ref: Apartados 7-8)

- A8. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría ~~facilita al auditor la determinación~~, después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo, ~~puede incluir~~ de cuestiones como las siguientes:
- ~~los la naturaleza~~ de recursos (humanos, tecnológicos o intelectuales) a emplear en áreas de auditoría específicas, ~~tales como. Por ejemplo, la asignación el empleo~~ de miembros del equipo con la ~~adecuada~~ experiencia para las áreas de riesgo elevado o la ~~intervención~~ asignación de expertos ~~en para tratar~~ cuestiones complejas;
 - la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas, ~~tal como~~. Por ejemplo, el número de miembros del equipo asignados ~~a la observación del~~ para asistir al recuento físico de existencias en múltiples centros de trabajo ~~que resulten materiales~~, la extensión de la revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado;
 - el momento en que van a emplearse dichos recursos; por ejemplo, en una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave; y
 - el modo en que se ~~gestionan~~, dirigen y supervisan o utilizan dichos recursos; ~~Por ejemplo, el momento en que se espera que se celebren las reuniones informativas y de conclusiones del equipo, la forma prevista de las revisiones del socio y del gerente del encargo (por ejemplo, dentro o fuera de la entidad), y si se van a llevar a cabo revisiones de control de ealidad del encargo.~~

A8A. La NIA 220 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre recursos para los encargos y sobre la realización de los encargos (incluida la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo).

El plan de auditoría (Ref: Apartado 9)

A11A. La NIA 220 (Revisada) trata de establece requerimientos y proporciona orientaciones acerca de la responsabilidad del socio del encargo con relación a la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo⁴².

...

Dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 911)

A16. La NIA 220 (Revisada) trata de establece requerimientos y proporciona orientaciones acerca de la responsabilidad del socio del encargo con relación a la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del

⁴² NIA 220 (Revisada), apartados 29-31

~~equipo del encargo y de la revisión de su trabajo⁴³. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo varían en función de numerosos factores, entre otros:~~

- ~~• La dimensión y la complejidad de la entidad.~~
- ~~• El área de auditoría.~~
- ~~• Los riesgos valorados de incorrección material (por ejemplo, un aumento del riesgo valorado de incorrección material para un área determinada de la auditoría normalmente requiere el correspondiente aumento de la extensión y del tiempo de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo).~~
- ~~• La capacidad y la competencia de cada miembro del equipo que realiza el trabajo de auditoría.~~

~~La NIA 220 contiene orientaciones adicionales sobre la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría.⁴⁴~~

~~Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión~~

~~A17. Si el socio del encargo realiza toda la auditoría, no se plantean cuestiones relativas a la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo o a la revisión de su trabajo. En estos casos, el socio del encargo, al haber realizado personalmente todos los aspectos del trabajo, conocerá todas las cuestiones que resulten materiales. Formarse una opinión objetiva sobre la adecuación de los juicios realizados en el transcurso de la auditoría puede presentar problemas prácticos cuando es la misma persona la que realiza toda la auditoría. Si concurren aspectos complejos o inusuales y la auditoría la realiza un profesional ejerciente individual, es aconsejable consultar a otros auditores experimentados o a la organización profesional del auditor.~~

Documentación (Ref: Apartado 12)

A18. La documentación de la estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave ~~consideradas necesarias para planificar adecuadamente la auditoría y~~ para gestionar la calidad en el encargo y un medio para comunicar las cuestiones significativas al equipo del encargo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia global de auditoría mediante un memorando que contenga las decisiones clave relacionadas con el alcance global, el momento de realización y la ejecución de la auditoría.

...

A20A. Documentar la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo de conformidad con la NIA 220 (Revisada) puede también proporcionar un registro de los cambios significativos a la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de la dirección, supervisión y revisión.

...

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales (Ref: Apartado 13)

A22. El propósito y el objetivo de la planificación de la auditoría son los mismos, tanto si la auditoría es un encargo inicial como si es un encargo recurrente. Sin embargo, para un encargo de auditoría inicial el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planificación, ya que normalmente no tendrá la experiencia previa con la entidad que se considere en la planificación de encargos recurrentes. Para un encargo de auditoría inicial, entre las cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría están las siguientes:

- Los acuerdos a alcanzar con el auditor predecesor para, por ejemplo, revisar sus papeles de trabajo, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.
- Cualquier aspecto importante (incluida la aplicación de principios contables o de normas de auditoría e información financiera) discutido con la dirección en relación con la selección inicial como auditor, la comunicación de estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad y el modo en que estas cuestiones afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- Los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura⁴⁵.
- ~~Otros procedimientos requeridos~~ respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría ~~el sistema de control~~

⁴³ NIA 220 (Revisada), apartados 29-31

⁴⁴ NIA 220, apartados 15-17

⁴⁵ NIA 510, Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura.

~~de calidad de la firma de auditoría para encargos de auditoría iniciales (por ejemplo, dicho sistema de control-gestión de la calidad puede incluir respuestas que requieren la participación de~~ otro socio ~~o de u~~ otra persona ~~de categoría superior para revisar~~ con autoridad suficiente revise la estrategia global de auditoría antes de iniciar procedimientos de auditoría significativos, o para revisar los informes antes de su emisión).

Anexo

(Ref: Apartados 7-8, A8-A11)

Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría

Este anexo proporciona ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar al ~~establecer la estrategia global de auditoría~~ gestionar la calidad en el encargo. Muchas de estas cuestiones ~~también~~ influirán en la estrategia global de auditoría y en su plan de auditoría detallado. Los ejemplos que se ofrecen abarcan un amplio espectro de cuestiones aplicables a numerosos encargos. Aunque algunas de las cuestiones mencionadas a continuación pueden ser requeridas por otras NIA, no todas ellas son aplicables a todos los encargos de auditoría, y además la lista no es necesariamente exhaustiva.

Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos

- ~~La selección del~~ Los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales asignados o puestos a disposición del encargo (por ejemplo, la asignación del equipo del encargo (incluido, si fuera necesario, el revisor de control de calidad del encargo) y la asignación del trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluida la asignación de miembros del equipo con la experiencia adecuada a las áreas en las que puede haber mayores riesgos de incorrección material).
- La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.

...

NIA 315 (Revisada 2019)

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

...

Otras fuentes relevantes

Información procedente de otras fuentes

A38. Otras fuentes de información relevantes incluyen:

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o el encargo de auditoría de conformidad con la NIA 220 (Revisada), incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto⁴⁶.

...

...

Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref: Apartado 19(a)(ii))

Factores sectoriales

...

A69. El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación.

⁴⁶ NIA 220 (Revisada) ~~Control~~ Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros, apartados ~~1222-24~~.

Ejemplo:

En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes la competencia y capacidad adecuadas⁴⁷.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 28–37)

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor centrar más su atención en los riesgos que están en la parte más alta del espectro de riesgo inherente, realizando determinadas actuaciones que constituyen respuestas requeridas, que incluyen:

- ...
- La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación de auditoría, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas, incluidos los riesgos significativos, se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella⁴⁸.

...

NIA 500, Evidencia de auditoría

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6)

...

A5. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya evaluado si esa información sigue siendo relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual⁴⁹) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o encargo. Además, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la entidad son fuentes importantes de evidencia de auditoría. La información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección u obtenerse de una fuente de información externa. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

...

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

A30. Como se indica en el apartado A1, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, ~~como, por ejemplo, de auditorías anteriores, en determinadas circunstancias, de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes y a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o encargo y en el~~ cumplimiento de determinadas responsabilidades adicionales establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, en relación con el incumplimiento

⁴⁷ NIA 220 (Revisada), apartados 1425 -28

⁴⁸ NIA 220 (Revisada), apartados 4732 y A19A87–A89

⁴⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 16

por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias). La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

...

NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar

Introducción

...

Requerimientos

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

A61. Los aspectos que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del encargo requiere cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo⁵⁰:

- La naturaleza de las estimaciones contables en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).

...

NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

Introducción

Alcance de esta NIA

...

4. De conformidad con lo establecido en la NIA 220 (Revisada)⁵¹, se requiere que el socio del encargo del grupo ~~se satisfaga de~~ determine que aquellos que realicen el encargo de auditoría del grupo, incluidos los auditores de los componentes, reúnan, en conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente. El socio del encargo del grupo también es responsable de la dirección ~~y supervisión de los miembros del equipo del encargo del grupo y realización del encargo de la auditoría del grupo de la revisión de su trabajo.~~⁵²

5. El socio del encargo del grupo aplicará los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) independientemente de si es el equipo del encargo del grupo o el auditor de un componente quien realiza el trabajo sobre la información financiera de dicho componente. Esta NIA facilita al socio del encargo del grupo el cumplimiento con los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) cuando los auditores de los componentes realizan el trabajo sobre la información financiera de dichos componentes.

...

Requerimientos

12. Al aplicar la NIA 220 (Revisada), el socio del encargo del grupo determinará si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. A estos efectos, el equipo del encargo del grupo obtendrá el conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean

⁵⁰ NIA 220, (Revisada) ~~Control~~ *Gestión de la calidad de la una auditoría de estados financieros*, apartados 4425-26 y NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).

⁵¹ NIA 220 (Revisada), *Control Gestión de la calidad de la una auditoría de estados financieros*, apartados 14, ~~15~~ 25-26

⁵² NIA 220 (Revisada), apartados 29-31

significativos. En los casos en los que los auditores de los componentes vayan a realizar un trabajo sobre la información financiera de dichos componentes, el socio del encargo del grupo evaluará si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo de dichos auditores de los componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A10–A12)

...

NIA 610 (Revisada 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos

...

Requerimientos

...

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos

...

34. El auditor externo dirigirá, supervisará y revisará el trabajo realizado por los auditores internos para el encargo de conformidad con la NIA 220 (Revisada)⁵³. Para ello:

- (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión tendrán en cuenta que los auditores internos no son independientes de la entidad y responderán al resultado de la evaluación de los factores mencionados en el apartado 29 de esta NIA; y
- (b) los procedimientos de revisión incluirán la comprobación por el auditor externo de la evidencia de auditoría subyacente en parte del trabajo realizado por los auditores internos.

La dirección, supervisión y revisión por el auditor externo del trabajo realizado por los auditores internos serán suficientes para que el auditor externo ~~esté convencido de~~ determine que los auditores internos han obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar las conclusiones basadas en ese trabajo. (Ref: Apartados A40–A41)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

...

Aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado (Ref: Apartado 15(c))

...

A11. Entre los factores que pueden influir en la determinación por el auditor externo de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado se incluyen los siguientes:

- La existencia, adecuación y utilización de procedimientos de auditoría interna o de orientaciones documentados para áreas tales como valoraciones de riesgos, programas de trabajo, documentación e informes, cuya naturaleza y extensión sea acorde con el tamaño y las circunstancias de una entidad.
- Si la función de auditoría interna dispone de políticas y procedimientos de control de calidad adecuados, por ejemplo, tales como las políticas y procedimientos de la NICC 1⁵⁴ que serían aplicables a una función de auditoría interna (como las que se refieren al liderazgo, recursos humanos y realización del encargo) o requerimientos de control de calidad en las normas establecidas por los correspondientes organismos profesionales para los auditores internos. Dichos organismos pueden establecer otros requerimientos apropiados tales como la realización periódica de evaluaciones externas de calidad.

⁵³ NIA 220, (Revisada), Control *Gestión de la calidad de la una auditoría de estados financieros*

⁵⁴ Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor

Introducción

Alcance de esta NIA

...

2. Esta NIA no trata de:

- (a) situaciones en las que el equipo del encargo incluye un miembro, o consulta a una persona u organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, las cuales se tratan en la NIA 220 (Revisada)⁵⁵; ni de
- (b) la utilización por el auditor del trabajo de una persona u organización, especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y cuyo trabajo en dicho campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros (experto de la dirección), la cual se trata en la NIA 500⁵⁶.

...

Requerimientos

...

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría

8. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (Ref: Apartado A10)

- (a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;
- (b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;
- (c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;
- (d) el conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y
- (e) si dicho experto está sujeto al sistema de gestión de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A11–A13)

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref: Apartado 7)

...

A6. Si la preparación de los estados financieros implica el recurso a una especialización en un campo distinto al de la contabilidad, el auditor, con cualificaciones en contabilidad y auditoría, puede que no tenga la especialización necesaria para auditar dichos estados financieros. Se requiere que el socio del encargo debe satisfacerse de determine que el equipo del encargo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas, incluido el tiempo necesario, para realizar el encargo de auditoría⁵⁷. Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo⁵⁸. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

A7. Un auditor que no sea experto en un determinado campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede, sin embargo, ser capaz de obtener conocimiento suficiente de dicho campo para realizar la auditoría sin recurrir a un experto del auditor. Este conocimiento se puede obtener, por ejemplo, a través de:

⁵⁵ NIA 220 (Revisada), ~~Control~~, Gestión de la calidad de la una auditoría de estados financieros, apartados A11, A21–A23, A19

⁵⁶ NIA 500, Evidencia de auditoría, apartados A45–A59

⁵⁷ NIA 220 (Revisada), apartados 425–28

⁵⁸ NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartado 8(e)

...

- La formación o el desarrollo profesional en ese campo concreto. Esto puede incluir cursos formales o discusiones con personas que poseen especialización en el campo relevante a los efectos de mejorar la capacidad del propio auditor para tratar cuestiones de ese campo. Dicha discusión difiere de una consulta a un experto del auditor relativa a un conjunto específico de circunstancias que surgen en el encargo, situación en la que a dicho experto se le facilitan todos los hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre la cuestión concreta⁵⁹.

...

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8)

A10. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría relativos a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Por ejemplo, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de aplicar procedimientos diferentes o más extensos que en otros casos:

- El trabajo del experto del auditor está relacionado con una cuestión significativa que implica juicios subjetivos y complejos.
- El auditor no ha utilizado con anterioridad el trabajo del experto del auditor y no tiene conocimiento previo de su competencia, capacidad y objetividad.
- El experto del auditor, más que ser consultado para prestar asesoramiento sobre una cuestión concreta, aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría.
- El experto es un experto externo del auditor y no está sujeto, por lo tanto, ~~al sistema de gestión las políticas y los procedimientos de control de~~ la calidad de la firma de auditoría.

Políticas y procedimientos de control El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 8 (e))

A11. Puede darse el caso de que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado (es decir, personal), inclusive un empleado temporal, de la firma de auditoría, y, por lo tanto, ~~esté sujeto al sistema de gestión las políticas y a los procedimientos de control de la~~ esté sujeto al sistema de gestión las políticas y a los procedimientos de control de la calidad de dicha firma de conformidad con la NIGGC 1⁶⁰ o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes⁶¹. ~~En otros casos, puede ocurrir que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de una firma de la red, y estar sujeto a las políticas o procedimientos de la firma de auditoría relativos a requerimientos de la red y servicios de la red de conformidad con la NIGC 1. En algunos casos, el experto interno del auditor de una firma de la red puede estar sujeto a que comparte con la firma de auditoría políticas y o procedimientos de control gestión de la~~ gestión de la calidad comunes debido a que forman parte de la misma red.

A12. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría trate la utilización de recursos procedentes de un prestador de servicios, lo cual incluye la utilización de un experto del auditor⁶². Un experto externo del auditor no es un miembro del equipo del encargo y ~~no está~~ esté ~~puede no estar~~ esté sujeto a ~~las políticas y a los procedimientos de control de calidad de conformidad con la NIGC 1,⁶³ sin embargo, en algunas jurisdicciones, las políticas o procedimientos según su sistema de gestión de la calidad⁶⁴. Adicionalmente, las políticas o procedimientos relativos a los requerimientos de ética aplicables pueden incluir políticas o procedimientos que son aplicables al experto externo del auditor⁶⁵. En algunos casos, los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se trate al experto externo del auditor como:~~

- a un miembro del equipo del encargo (es decir, el experto externo puede, y que, por lo tanto, esté estar sujeto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia); o
- sujeto a otros requerimientos profesionales ~~que establezcan dichas disposiciones.~~

A13. ~~Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes indique lo contrario⁶⁶. El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría~~

⁵⁹ NIA 220 (Revisada), apartados A22A99-A102

⁶⁰ NIGGC 1, *ControlGestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y/o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y/o servicios relacionados*, apartado 12.16(u)

⁶¹ NIA 220 (Revisada), apartado 2-3

⁶² NIGC 1, apartado 32

⁶³ NIGC 1, apartado 12(f)

⁶⁴ NIGC 1, apartado 16(f)

⁶⁵ NIGC 1, apartado 29(b)

⁶⁶ NIA 220, apartado 4

~~relativos a cuestiones como las siguientes:~~ Tal y como se describe en la NIA 220 (Revisada), la gestión de la calidad en el encargo se apoya en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y tiene en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría⁶⁷. Por ejemplo, el auditor puede confiar en las correspondientes políticas y procedimientos con respecto a:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
- Objetividad. Los expertos internos del auditor están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- La evaluación por el auditor de la adecuación del trabajo del experto del auditor. Por ejemplo, los programas de formación de la firma de auditoría pueden proporcionar a los expertos internos del auditor un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de auditoría. ~~La confianza en dicha formación y en otros procesos de la firma de auditoría, tales como los protocolos que delimitan el trabajo de los expertos internos del auditor, pueden afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor.~~
- Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
- Acuerdo con el experto del auditor.

~~Dicha confianza~~ Algunas cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para determinar si confiar en las políticas o procedimientos de la firma de auditoría se describen en la NIA 220 (Revisada)⁶⁸. Confiar en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no reduce la responsabilidad que tiene el auditor de cumplir los requerimientos de esta NIA.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor (Ref: Apartado 9)

...

A15. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con otros auditores o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, de su pertenencia a una organización profesional o a una asociación sectorial, de su habilitación para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- ~~Las políticas y los procedimientos~~ El sistema de control gestión de la calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).

...

Acuerdo con el experto del auditor (Ref: Apartado 11)

...

A26. Cuando no hay acuerdo escrito entre el auditor y el experto del auditor, se puede incluir evidencia del acuerdo, por ejemplo, en:

- Memorandos de planificación o papeles de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.
- Las políticas ~~y o~~ los procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. En caso de un experto interno del auditor, ~~las políticas y los procedimientos establecidos a los que el experto se encuentra sujeto el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría pueden~~ comprender políticas ~~y o~~ procedimientos ~~concretos en relación relacionados~~ con el trabajo del experto. La extensión de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas ~~y o~~ procedimientos. Por ejemplo, puede no ser necesaria documentación alguna en los papeles de trabajo del auditor si la firma de auditoría tiene protocolos detallados que cubren las circunstancias en las que se utiliza el trabajo de ese experto.

NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

⁶⁷ NIA 220 (Revisada), apartado A4

⁶⁸ NIA 220 (Revisada), apartados 4(b) y A10

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

...

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

...

Requerimientos de ética aplicables

A36. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias, las normas de auditoría nacionales o los términos del encargo de auditoría obliguen al auditor a proporcionar en el informe de auditoría información más concreta acerca de las fuentes de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los ~~que se refieren relativos~~ a la independencia, que fueron de aplicación a la auditoría de los estados financieros.

Nombre del socio del encargo (Ref: Apartado 46)

A61. ~~La NICC 1⁶⁹ requiere que~~ El objetivo de la firma de auditoría establezca políticas en la NIGC 1⁷⁰ es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad que proporcione a la firma de auditoría y procedimientos para proporcionar una seguridad razonable de que los encargos se realizan:

- La firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
- los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Independientemente ~~de estos requerimientos del objetivo~~ de la NIGC 1, indicar el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar más transparencia a los usuarios del informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada.

NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9-10)

...

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

...

A15. Varias NIA requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:

- La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría⁷¹. Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:

⁶⁹ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 32

⁷⁰ NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, apartado 14

⁷¹ NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21

- Transacciones con partes vinculadas⁷², en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (además del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por el equipo del encargo del grupo haya sido restringido⁷³.
- La NIA 220 (Revisada) establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas, cuestiones sobre las cuales las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría exigen consulta⁷⁴ y otras cuestiones que según el juicio profesional del socio del encargo, requieren ser consultadas. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a otros dentro o fuera de la firma de auditoría, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas y los juicios significativos que hayan surgido durante el encargo de auditoría con el revisor de ~~control~~ la calidad del encargo⁷⁵.

...

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

...

A63. El requerimiento del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con las cuestiones significativas que hayan podido surgir (incluido el revisor de ~~control~~ de la calidad del encargo cuando este se haya nombrado). Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

...

A24. De conformidad con la NIA 220 (Revisada)⁷⁶, el socio del encargo debe asumir la responsabilidad de la ~~dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría~~ dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo⁷⁷ y determinar que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifica y realiza de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables⁷⁸. En el contexto de esta NIA, los factores que se pueden tener en cuenta para determinar los miembros del equipo del encargo que tratarán los requerimientos de los apartados 14–15, incluyen:

- La experiencia de los miembros del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo a los que se asignarán las tareas tienen el conocimiento requerido obtenido en la auditoría para identificar las incongruencias entre la otra información y ese conocimiento.
- El grado de juicio necesario para satisfacer los requerimientos de los apartados 14–15. Por ejemplo, la aplicación de procedimientos para evaluar la congruencia de cantidades en la otra información que deben coincidir con cantidades en los estados financieros puede ser realizada por miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Si, en el caso de la auditoría de un grupo, es necesario indagar ante el auditor de un componente al tratar la otra información

⁷² NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado A42

⁷³ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 49(d)

⁷⁴ NIA 220 (Revisada), ~~Control~~ *Gestión de la calidad de la una auditoría de estados financieros*, apartado ~~18~~35

⁷⁵ NIA 220 (Revisada), apartado ~~19~~36

⁷⁶ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 15(a)

⁷⁷ NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartados 29-30

⁷⁸ NIA 220 (Revisada), *Control de calidad de la auditoría de estados financieros* apartado ~~15~~30(a)

relacionada con ese componente.

NIA 805 (Revisada), Consideraciones especiales- Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref: Apartado 7)

- A5. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concurra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento.

NIPA 1000, Consideraciones especiales de la auditoría de instrumentos financieros

Contenido

La Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) 1000, *Consideraciones Especiales de la auditoría de Instrumentos Financieros*, debe leerse junto con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de ~~Control~~ Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*. Las NIPA no imponen requerimientos adicionales para los auditores a los incluidos en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ni cambian la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las NIA aplicables a la auditoría. Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en la elaboración del correspondiente material nacional. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de capacitación y orientación interna.

...

Sección II — Consideraciones de auditoría relativas a instrumentos financieros

Consideraciones en la planificación⁷⁹

Utilización de aquellos con cualificaciones especializadas en la auditoría⁸⁰

78. Una consideración clave en las auditorías que involucran instrumentos financieros, especialmente instrumentos financieros complejos, es la competencia del auditor. La NIA 220 (Revisada)⁸¹ requiere que el socio del encargo ~~se asegure de~~ determine que el equipo del encargo y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnan colectivamente la competencia y capacidad ~~adecuadas, incluido el tiempo suficiente,~~ para llevar a cabo el encargo de auditoría ~~de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y para poder emitir un informe de auditoría~~

⁷⁹ La NIA 300, *Planificación de la Auditoría de Estados Financieros*, aborda la responsabilidad del auditor de planificar la auditoría de estados financieros.

⁸⁰ Cuando la especialización de esa persona es en auditoría y contabilidad, sin importar si la persona es de la firma o externa, dicha persona se considera como parte del equipo del encargo y está sujeta a los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), *Control Gestión de la calidad de ~~la~~ auditoría de estados financieros*. Cuando la especialización de esa persona es en un campo distinto al de contabilidad o auditoría, se considera un experto del auditor, y se aplican los requerimientos de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*. La NIA 620 explica que es necesario aplicar el juicio profesional para distinguir entre las personas especializadas en contabilidad y auditoría, y los expertos en otras áreas. Sin embargo, la NIA 620 también dice que se puede distinguir entre la especialización en métodos de contabilidad de instrumentos financieros (especialización en auditoría y contabilidad) y la especialización en técnicas complejas de valoración de instrumentos financieros (especialización en un campo distinto a la contabilidad y auditoría.)

⁸¹ NIA 220 (Revisada), apartado 14-26

~~que sea adecuado en función de las circunstancias.~~ Además, los requerimientos de ética aplicables⁸² requieren que el auditor determine si la aceptación del encargo pudiera amenazar el cumplimiento con los principios fundamentales, incluyendo la competencia y diligencia profesionales. El apartado 79 siguiente, proporciona ejemplos de los factores que pueden ser relevantes para las consideraciones del auditor en el contexto de los instrumentos financieros.

...

80. La naturaleza y el uso de tipos de instrumentos financieros específicos, la complejidad de los requerimientos contables, y las condiciones del mercado pueden conllevar la necesidad de que el equipo del encargo consulte⁸³ con otros profesionales contables y de auditoría, de la firma o ajenos a esta, con especialización y experiencia técnica pertinentes en contabilidad o auditoría, tomando en consideración factores tales como:
- Las capacidades y competencias del equipo del encargo, incluyendo la experiencia de los miembros del equipo del encargo.
 - Los atributos de los instrumentos financieros utilizados por la entidad.
 - La existencia de circunstancias inusuales o riesgos en el encargo, así como la necesidad de aplicar el juicio profesional, especialmente con respecto a la materialidad y los riesgos significativos.
 - Las condiciones del mercado.

⁸² *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) apartados 320.1, 320.10 A1

⁸³ La NIA 220, *(Revisada)* apartado 48(b)35, requiere que el socio del encargo ~~se satisfaga de~~ determine que los miembros del equipo de encargo han realizado las consultas apropiadas durante el curso ~~el encargo de auditoría~~, tanto dentro del equipo del encargo, como entre el equipo del encargo y otros a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600 (REVISADA) CONSIDERACIONES
ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO
DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)**

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2023)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1 -11
Fecha de entrada en vigor	12
Objetivos	13
Definiciones	14-15
Requerimientos	
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo.....	16
Aceptación y continuidad	17-21
Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo	22 -29
Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo	30-32
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	33-34
Importancia relativa	35-36
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	37-44
Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo.....	45-48
Hechos posteriores al cierre	49-50
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.....	51-52
Informe de auditoría.....	53
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	54-58
Documentación	59
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1-A18
Definiciones.....	A19-A28
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo.....	A29-A31
Aceptación y continuidad	A32-A46
Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo	A47-A87
Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo	A88-A107
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	A108-A115
Importancia relativa	A116-A123
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A124-A143

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo.....	A144–A149
Hechos posteriores al cierre.....	A150
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida	151–A156
Informe de auditoría.....	A157–A158
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	A159–A165
Documentación.....	A166–A182
Anexo 1: Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo	
Anexo 2: Conocimiento del sistema de control interno del grupo	
Anexo 3: Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), *Consideraciones especiales–Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo (una auditoría de un grupo). Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a una auditoría de un grupo, incluido en aquellas circunstancias en las que participan auditores de componentes. Los requerimientos y orientaciones de esta NIA se refieren o amplían la aplicación de otras NIA aplicables a la auditoría de un grupo, en especial la NIA 220 (Revisada)¹, NIA 230², NIA 300³, NIA 315 (Revisada 2019)⁴ y NIA 330⁵. (Ref: Apartados A1–A2)
2. Los estados financieros de un grupo incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación, como se describe en el apartado 14(k). El término proceso de consolidación, tal como se utiliza en esta NIA, no se refiere solo a la preparación de estados financieros consolidados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, sino también a la presentación de estados financieros combinados y a la agregación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio tales como sucursales o divisiones. (Ref: Apartados A3–A5, A27)
3. Como se explica en la NIA 220 (Revisada)⁶, esta NIA, adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros distinta de una auditoría de un grupo cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, esta NIA puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar el inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

Grupos y componentes

4. Un grupo se puede organizar de diferentes modos. Por ejemplo, un grupo se puede organizar por entidades legales u otras (por ejemplo, una dominante y una o más dependientes, negocios conjuntos o entidades participadas contabilizadas por el método de la participación). Alternativamente, el grupo se puede organizar por áreas geográficas, por otras unidades económicas (incluidas sucursales o divisiones) o por funciones o actividades de negocio. Esta NIA se refiere colectivamente a estos diferentes modos de organización como “entidades o unidades de negocio”. (Ref: Apartado A6)
5. El auditor del grupo determina un enfoque adecuado para la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. A estos efectos, el auditor del grupo aplica su juicio profesional para determinar los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría. Esta determinación se basa en el conocimiento del auditor del grupo del grupo y de su entorno y en otros factores tales como, la capacidad de aplicar procedimientos de auditoría de modo centralizado, la presencia de centros de servicios compartidos o la existencia de sistemas de información y de control interno comunes. (Ref: Apartados A7–A9)

Participación de auditores de componentes

6. La NIA 220 (Revisada)⁷ requiere que el socio del encargo determine que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna. En una auditoría de un grupo, los recursos también pueden incluir auditores de componentes. En consecuencia, esta NIA requiere que el auditor del grupo determine la naturaleza, momento y extensión de la participación de auditores de componentes.
7. El auditor del grupo puede involucrar a auditores de componentes para que proporcionen información o para que realicen trabajo de auditoría para cumplir los requerimientos de esta NIA. Es posible que los auditores de componentes tengan más experiencia en los componentes y sus entornos (incluidas las disposiciones legales y reglamentarias locales, las prácticas empresariales, el idioma y la cultura) y un conocimiento más profundo de estos que el auditor del grupo. En consecuencia, los auditores de componentes pueden participar en todas las fases de la auditoría del grupo como ocurre con frecuencia. (Ref: Apartados A10–

¹ NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*

² NIA 230, *Documentación de auditoría*

³ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*

⁴ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

⁵ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

⁶ NIA 220 (Revisada), apartado A1

⁷ NIA 220 (Revisada), apartado 25

A11)

8. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección⁸. El riesgo de detección en una auditoría de un grupo incluye el riesgo de que un auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera de un componente que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo y el riesgo de que el auditor del grupo pueda no detectar dicha incorrección. En consecuencia, esta NIA requiere una participación suficiente y adecuada del socio del encargo del grupo o del auditor del grupo, según corresponda, en el trabajo de los auditores de componentes y resalta la importancia de una comunicación recíproca entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes. Además, esta NIA explica las cuestiones que el auditor del grupo tiene en cuenta para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados A12–A13)

Escepticismo profesional

9. De conformidad con la NIA 200⁹, se requiere que el equipo del encargo planifique y ejecute la auditoría del grupo con escepticismo profesional y aplicar el juicio profesional. La adecuada aplicación del escepticismo profesional se puede demostrar a través de las actuaciones y comunicaciones del equipo del encargo, incluido resaltar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante toda la auditoría del grupo. Dichas actuaciones y comunicaciones pueden incluir medidas específicas para mitigar los impedimentos que pueden afectar negativamente a la adecuada aplicación del escepticismo profesional. (Ref: Apartados A14–A18)

Graduación

10. Esta NIA se dirige a todas las auditorías de grupos, independientemente de su dimensión o complejidad. Sin embargo, los requerimientos de esta NIA se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de cada auditoría de grupo. Por ejemplo, cuando una auditoría de un grupo es realizada en su totalidad por el auditor del grupo, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están sujetos a la participación de auditores de componentes. Esto puede darse cuando el auditor del grupo puede aplicar procedimientos de auditoría centralizadamente o puede aplicar procedimientos en los componentes sin la participación de auditores de componentes. Las orientaciones de los apartados A119 y a120 también pueden ser de utilidad en la aplicación de esta NIA en estas circunstancias.

Responsabilidades del socio del encargo del grupo y del auditor del grupo

11. El socio del encargo del grupo sigue siendo responsable último y, por lo tanto, debe rendir cuentas del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. La expresión “el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de...” o “el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de...” se utiliza en los requerimientos cuando se permite que el socio del encargo del grupo o el auditor del grupo, respectivamente, asigne el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas, incluidos auditores de componentes. En el caso de otros requerimientos, esta NIA establece expresamente que el requerimiento o la responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo del grupo o por el auditor del grupo, según corresponda, y que estos pueden obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A29)

Fecha de entrada en vigor

12. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros de grupos correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2023.

Objetivos

13. Los objetivos del auditor son:
- (a) con respecto a la aceptación y continuidad del encargo de auditoría del grupo, determinar si puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo;

⁸ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A34

⁹ NIA 200, apartados 15– 16

- (b) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, y planificar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder adecuadamente a esos riesgos valorados;
- (c) participar de modo suficiente y adecuado en el trabajo de los auditores de componentes durante toda la auditoría del grupo, incluyendo la comunicación clara del alcance y momento de realización de su trabajo, así como la evaluación de los resultados de ese trabajo; y
- (d) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluido con respecto al trabajo realizado por auditores de componentes, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.

Definiciones

14. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Riesgo de agregación: la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para los estados financieros en su conjunto (Ref: Apartado A19)
- (b) Componente: una entidad, unidad de negocio, función o actividad de negocio, o alguna combinación de estas, que el auditor del grupo establezca con el fin de planificar y aplicar procedimientos de auditoría en una auditoría de un grupo. (Ref: Apartado A20)
- (c) Auditor del componente: un auditor que realiza trabajo de auditoría en relación con un componente para la auditoría del grupo. El auditor de un componente es parte del equipo del encargo¹⁰ en la auditoría de un grupo. (Ref: Apartados A21–A23)
- (d) Dirección del componente: la dirección responsable de un componente. (Ref: Apartado A24)
- (e) Importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes: importe fijado por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo para la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría en relación con un componente.
- (f) Grupo: entidad para la que se preparan estados financieros de grupo.
- (g) Auditoría del grupo: la auditoría de los estados financieros del grupo.
- (h) Auditor del grupo: el socio del encargo del grupo y los miembros del equipo de encargo distintos de los auditores de componentes. El auditor del grupo es responsable de:
 - (i) establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
 - (ii) dirigir y supervisar a los auditores de componentes y revisar su trabajo;
 - (iii) evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la formación de una opinión sobre los estados financieros del grupo.
- (i) Opinión de auditoría del grupo: la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- (j) Socio del encargo del grupo: el socio del encargo¹¹ que es responsable de la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A25)
- (k) Estados financieros del grupo: los estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. A efectos de esta NIA, el proceso de consolidación incluye: (Ref: Apartados A26–A28)
 - (i) consolidación, consolidación proporcional o el método contable de la participación;
 - (ii) la presentación en unos estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocio que no tienen una dominante pero que están bajo control común o una dirección común; o
 - (iii) la agregación de la información financiera de entidades o de unidades de negocio tales como sucursales o

¹⁰ NIA 220 (Revisada), apartado 12(d)

¹¹ NIA 220 (Revisada), apartado 12(a)

divisiones.

- (l) Dirección del grupo– La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.
 - (m) Importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo: importancia relativa¹² con respecto a los estados financieros del grupo en su conjunto, determinada por el auditor del grupo.
15. La referencia en esta NIA al “marco de información financiera aplicable” debe entenderse realizada al marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo

16. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)¹³, se requiere que el socio del encargo del grupo asuma la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría del grupo. A tal efecto, el socio del encargo del grupo: (Ref: Apartados A29–A30)
- (a) Asumirá la responsabilidad global de crear un entorno para el encargo de auditoría del grupo que enfatice el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A31)
 - (b) Participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría del grupo, incluido el trabajo de los auditores de componentes, de tal forma que el socio del encargo del grupo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo.

Aceptación y continuidad

17. Antes de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo determinará si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A32–A35)
18. Si después de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo concluye que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, considerará los posibles efectos sobre la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A36)

Términos del encargo

19. En la aplicación de la NIA 210¹⁴, el auditor del grupo obtendrá la confirmación de la dirección del grupo de que esta reconoce y comprende su responsabilidad de proporcionar al equipo del encargo: (Ref: Apartado A37)
- (a) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección del grupo que sea relevante para la preparación de los estados financieros del grupo, tal como registros, documentación y otras cuestiones;
 - (b) información adicional que pueda solicitar el equipo del encargo a la dirección del grupo o a la dirección de los componentes para los fines de la auditoría del grupo; y
 - (c) acceso sin restricciones a las personas del grupo de las cuales el equipo del encargo considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Restricciones al acceso a información o a personas fuera del control de la dirección del grupo

20. Si el socio del encargo del grupo concluye que la dirección del grupo no puede proporcionar al equipo del encargo acceso a información o un acceso no restringido a personas dentro del grupo debido a restricciones que están fuera del control de la dirección del grupo, el socio del encargo del grupo considerará los posibles efectos en la auditoría del grupo. (Ref: Apartados A38–A46)

¹² NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 9-11

¹³ NIA 220 (Revisada), apartado 13

¹⁴ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* - apartados 6(b) y 8(b)

Restricciones al acceso a información o a personas, impuestas por la dirección del grupo

21. Si el socio del encargo del grupo concluye que: (Ref: Apartados A43–A46)
- (a) al auditor del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y
 - (b) el posible efecto de esta limitación producirá una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo, el socio del encargo del grupo:
 - (i) en el caso de un encargo inicial, no aceptará el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciará al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan; o
 - (ii) cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o cuando la renuncia al encargo no sea posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría de los estados financieros del grupo hasta donde le haya sido posible, denegará la opinión sobre los estados financieros del grupo.

Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo

22. En la aplicación de la NIA 300¹⁵, el auditor del grupo establecerá, y actualizará según sea necesario, una estrategia global de auditoría del grupo y desarrollará un plan de auditoría del grupo. A tal efecto, el auditor del grupo determinará: (Ref: Apartados A47–A50)
- (a) los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría; y (Ref: Apartado A51)
 - (b) los recursos necesarios para realizar el encargo de auditoría del grupo, incluidos la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes. (Ref: Apartados A52–A56)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

23. Al establecer la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo evaluará si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente de manera suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A57)
24. Como parte de la evaluación del apartado 23, el auditor del grupo solicitará al auditor del componente que confirme que colaborará con el auditor del grupo, así como si este realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. (Ref: Apartado A58)

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia

25. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)¹⁶, el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de: (Ref: Apartados A59–A60, A87)
- (a) que los auditores de componentes hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo; y
 - (b) confirmar si los auditores de los componentes conocen y cumplirán los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia.

Recursos para el encargo

26. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)¹⁷, el socio del encargo del grupo: (Ref: Apartados A61–A68)
- (a) determinará que los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente; y
 - (b) si la información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección o de inspecciones externas relativas al auditor del componente ha sido proporcionada por la firma de auditoría del auditor del grupo o puesta a disposición del socio del encargo del grupo de algún otro modo, este determinará la relevancia de dicha información para la determinación que debe realizar el auditor del grupo según el apartado 26(a).

¹⁵ NIA 300, apartados 7–10A

¹⁶ NIA 220 (Revisada), apartado 17

¹⁷ NIA 220 (Revisada), apartados 25–26

27. El auditor del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el trabajo a realizar en el componente sin la participación del auditor del componente si:
- (a) el auditor del componente no cumple los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia¹⁸; o (Ref: Apartados A69–A70)
 - (b) el socio del encargo del grupo tiene serias reservas acerca de las cuestiones enumeradas en los apartados 23–26. (Ref: Apartado A71)

Realización del encargo

28. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)¹⁹, el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión de su trabajo, teniendo en cuenta: (Ref: Apartados A72–A77)
- (a) las áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019); y
 - (b) las áreas de la auditoría de los estados financieros del grupo que implican juicios significativos.

Comunicaciones con los auditores de componentes

29. El auditor del grupo se comunicará con los auditores de componentes acerca de las responsabilidades que corresponden a cada uno y de las expectativas del auditor del grupo, incluida una expectativa de que las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes tienen lugar en momentos adecuados durante la realización de la auditoría del grupo. (Ref: Apartados A78–A87)

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo

30. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada)²⁰, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de obtener un conocimiento de lo siguiente: (Ref: Apartados A88–A92)
- (a) el grupo y su entorno, incluidos: (Ref: Apartados A93–A95)
 - (i) la estructura organizativa del grupo y su modelo de negocio, incluido:
 - a. las ubicaciones en las que el grupo lleva a cabo sus operaciones o actividades;
 - b. la naturaleza de las operaciones o actividades del grupo y el grado de similitud de estas en el grupo; y
 - c. la medida en que el modelo de negocio integra el uso de tecnologías de la información (TI);
 - (ii) los factores normativos que tienen un impacto sobre las entidades y unidades de negocio del grupo; y
 - (iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente para evaluar el resultado financiero de las entidades o unidades de negocio;
 - (b) el marco de información financiera aplicable y la coherencia de las políticas y prácticas contables en el grupo; y
 - (c) el sistema de control interno del grupo, incluido:
 - (i) La naturaleza y extensión de los controles en común; (Ref: Apartados A96–A99, A102)
 - (ii) si y, en su caso, el modo en que el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera; (Ref: Apartados A100–A102)
 - (iii) el proceso de consolidación utilizado por el grupo, incluidas, en su caso, las consolidaciones de subgrupos y los ajustes de consolidación; y
 - (iv) el modo en que la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo, así como las correspondientes responsabilidades de información financiera en el

¹⁸ NIA 200, apartado 14

¹⁹ NIA 220 (Revisada), apartado 29

²⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27

sistema de información y otros componentes del sistema de control interno del grupo a la dirección de las entidades o unidades de negocio. (Ref: Apartados A103–A105)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

31. El auditor del grupo comunicará a los auditores de componentes en el momento oportuno: (Ref: Apartado A106)
- (a) cuestiones que el auditor del grupo determina que son relevantes para el diseño o realización por el auditor del componente de procedimientos de valoración del riesgo a efectos de la auditoría del grupo;
 - (b) en la aplicación de la NIA 550²¹, las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo y cualquier otra parte vinculada de la que tiene conocimiento el auditor del grupo, que son relevantes para el trabajo del auditor del componente; y (Ref: Apartado A107)
 - (c) en la aplicación de la NIA 570 (Revisada)²² los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente.
32. El auditor del grupo solicitará a los auditores de componentes que comuniquen en el momento oportuno:
- (a) cuestiones relacionadas con la información financiera del componente que el auditor del componente determine que son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude o error;
 - (b) relaciones con partes vinculadas que no hayan sido previamente identificadas por la dirección del grupo o por el auditor del grupo; y Apartado A107)
 - (c) cualquier hecho o condición identificado por el auditor del componente que pueda generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

33. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)²³, sobre la base del conocimiento adquirido en el apartado 30, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los relativos al proceso de consolidación. (Ref: Apartados A108–A113)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

34. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)²⁴, el auditor del grupo evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos realizados por el auditor del grupo y por los auditores de componentes proporcionan una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A114–A115)

Importancia relativa

35. En la aplicación de la NIA 320²⁵ y la NIA 450²⁶, cuando determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo están desagregados entre componentes, a efectos de la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría, el auditor del grupo determinará:
- (a) La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes. Para reducir el riesgo de agregación, dicho importe será inferior a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo. (Ref: Apartados A116–A120)
 - (b) El umbral a partir del cual las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente se deben comunicar al auditor del grupo. Dicho umbral no superará el importe que se considera claramente insignificante para los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A121)

²¹ NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 17

²² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

²³ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 28– 34

²⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 35

²⁵ NIA 320, apartado 11

²⁶ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

36. El auditor del grupo comunicará al auditor del componente los importes que se determinen de conformidad con el apartado 35. (Ref: Apartados A122–A123)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

37. En la aplicación de la NIA 330²⁷, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, así como de determinar los componentes donde se aplicarán procedimientos de auditoría posteriores y de la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar en esos componentes. (Ref: Apartados A124–A139)

Proceso de consolidación

38. El auditor del grupo asumirá la responsabilidad de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación. Esto incluirá: (Ref: Apartado A140)
- (a) evaluar si todas las entidades y unidades de negocio han sido incluidas en los estados financieros del grupo como requiere el marco de información financiera aplicable y, en su caso, el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con las consolidaciones de subgrupos.
 - (b) evaluar la integridad, exactitud y lo adecuado de los ajustes y las reclasificaciones de consolidación; (Ref: Apartado A141)
 - (c) evaluar si los juicios aplicados por la dirección en el proceso de consolidación dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
 - (d) responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación debidos a fraude.
39. Si la información financiera de una entidad o unidad de negocio no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el auditor del grupo evaluará si la información financiera ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.
40. Si los estados financieros del grupo incluyen la información financiera de una entidad o unidad de negocio con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de evaluar si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

41. Cuando el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño o en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, se comunicará con el auditor del componente sobre cuestiones que el auditor del grupo o el auditor del componente determinen que son relevantes para el diseño de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo.
42. Para áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o para riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), sobre los que un auditor de un componente está determinando los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, el auditor del grupo evaluará lo adecuado del diseño y de la aplicación de dichos procedimientos de auditoría posteriores. (Ref: Apartado A142)
43. Cuando los auditores de componentes apliquen procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, el auditor del grupo determinará la naturaleza y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A143)
44. El auditor del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 45(a)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.

Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo

45. El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo

²⁷ NIA 330, apartados 6– 7

alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref: Apartado A144)

- (a) identificación de la información financiera sobre la que se ha solicitado al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría;
- (b) si el auditor del componente ha realizado el trabajo solicitado por el auditor del grupo;
- (c) si el auditor del componente ha cumplido los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia;
- (d) información sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias;
- (e) incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros del componente identificadas por el auditor del componente y que superan el umbral que comunicó el auditor del grupo de conformidad con el apartado 36; (Ref: Apartado A145)
- (f) indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;
- (g) una descripción de cualquier deficiencia identificada en el sistema de control interno en relación con los procedimientos de auditoría aplicados;
- (h) la existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo en el componente u otros, cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del componente;
- (i) otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno del componente;
- (j) cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente considere que se debe llamar la atención del auditor del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y
- (k) los hallazgos globales del auditor del componente o sus conclusiones. (Ref: Apartado A146)

46. El auditor del grupo:

- (a) discutirá las cuestiones significativas derivadas de las comunicaciones con el auditor del componente, incluidas las derivadas de la aplicación del apartado 45, con el auditor del componente, con la dirección del componente o con la dirección del grupo, según corresponda; y
- (b) evaluará si las comunicaciones con el auditor del componente son adecuadas para los fines del auditor del grupo. Si dichas comunicaciones no son adecuadas para sus fines, el auditor del grupo considerará las implicaciones para la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A147)

47. El auditor del grupo determinará si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente y la extensión de dicha revisión. Para ello, el auditor del grupo considerará: (Ref: Apartados A148–A149)

- (a) la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado por el auditor del componente;
- (b) la competencia y capacidad del auditor del componente determinadas de conformidad con el apartado 26(a) y
- (c) la dirección y supervisión del auditor del componente y la revisión de su trabajo.

48. Si el auditor del grupo concluye que el trabajo del auditor del componente no es adecuado para sus fines, el auditor del grupo determinará los procedimientos adicionales de auditoría a aplicar y si serán aplicados por un auditor de un componente o por el auditor del grupo.

Hechos posteriores al cierre

49. En la aplicación de la NIA 560²⁸, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de realizar procedimientos, incluido, según corresponda, solicitar a los auditores de componentes que realicen procedimientos, diseñados para la identificación de hechos que

²⁸ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 6 -7

puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos. (Ref: Apartado A150)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

50. El auditor del grupo solicitará a los auditores de los componentes que notifiquen al auditor del grupo si llegan a su conocimiento hechos posteriores al cierre que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos. (Ref: Apartado A150)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

51. En la aplicación de la NIA 330²⁹, el auditor del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluida la que se ha obtenido del trabajo realizado por auditores de componentes, sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartados A151–A155)
52. El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el auditor del grupo o comunicada por los auditores de componentes) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A156)

Informe de auditoría

53. El informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no hará referencia a un auditor de un componente, a menos que las disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha referencia. Si dicha referencia es requerida por disposiciones legales o reglamentarias, en el informe de auditoría se indicará que la referencia no reduce la responsabilidad del socio del encargo del grupo o de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, en relación con la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartados A157–A158)

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo

54. El auditor del grupo comunicará a la dirección del grupo una descripción general del enfoque y momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo. (Ref: Apartado A159)
55. En el caso de que el auditor del grupo haya identificado la existencia de fraude, o de que un auditor de un componente haya llamado su atención sobre la existencia de fraude (véase el apartado 45(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el auditor del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel adecuado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref: Apartado A160)
56. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otros motivos, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio del grupo. En este caso, el auditor del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección de la entidad o de la unidad de negocio acerca de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del auditor del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros de la entidad o de la unidad de negocio, pero que la dirección de la entidad o de la unidad de negocio pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección de la entidad o de la unidad de negocio, el auditor del grupo discutirá la cuestión con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el auditor del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor de la entidad o de la unidad de negocio que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicha entidad o unidad de negocio hasta que la cuestión no se resuelva. (Ref: Apartados A161–A162)

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

57. El auditor del grupo comunicará las siguientes cuestiones a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 (Revisada)³⁰ y otras NIA: (Ref: Apartado A163)

²⁹ NIA 330, apartado 26

³⁰ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

- (a) Una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo y de la naturaleza de la participación planificada del auditor del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de componentes. (Ref: Apartado A164)
- (b) Los casos en los que, de la revisión del trabajo de un auditor de un componente realizada por el auditor del grupo, hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor de un componente y del modo en que el auditor del grupo trató dichas reservas.
- (c) Cualquier limitación al alcance de la auditoría del grupo, por ejemplo, cuestiones significativas en relación con restricciones al acceso a personas o a información.
- (d) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo u otros cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del grupo.

Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno

58. En la aplicación de la NIA 265³¹, el auditor del grupo determinará si se requiere que se comunique a los responsables del gobierno del grupo o a la dirección del grupo alguna deficiencia en el sistema de control interno del grupo. Al realizar esta determinación, el auditor del grupo tendrá en cuenta las deficiencias en el sistema de control interno que hayan sido identificadas por auditores de componentes y comunicadas al auditor del grupo de conformidad con el apartado 45(g). (Ref: Apartado A165)

Documentación

59. De conformidad con la NIA 230³², la documentación de auditoría de un encargo de auditoría de un grupo debe ser suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas con respecto a las cuestiones significativas que hayan surgido durante la auditoría del grupo. En la aplicación de la NIA 230³³, el auditor del grupo incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartados A166–A169, A179–A182)

- (a) Las cuestiones significativas relacionadas con restricciones al acceso a personas o a información dentro del grupo que se consideraron antes de decidir aceptar o continuar el encargo o que surgieron después de la aceptación o continuidad, y el modo en que se trataron esas cuestiones.
- (b) La base para la determinación por el auditor del grupo de los componentes con el fin de planificar y realizar la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A170)
- (c) La base para la determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes y el umbral a partir del cual se deben comunicar al auditor del grupo las incorrecciones en la información financiera del componente.
- (d) La base para la determinación por el auditor del grupo de que los auditores de los componentes reúnen la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para aplicar los procedimientos de auditoría asignados en los componentes. (Ref: Apartado A171)
- (e) Los elementos clave del conocimiento del sistema de control interno del grupo de conformidad con el apartado 30(c).
- (f) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes por el auditor del grupo y de la revisión de su trabajo, incluido, cuando proceda, la revisión por el auditor del grupo de documentación de auditoría adicional de auditores de componentes de conformidad con el apartado 47. (Ref: Apartados A172–A178)
- (g) Cuestiones relacionadas con las comunicaciones con auditores de componentes, incluido:
 - (i) En su caso, cuestiones relacionadas con fraudes, partes vinculadas o empresa en funcionamiento comunicadas de conformidad con el apartado 32.
 - (ii) Cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, de

³¹ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*

³² NIA 230, apartado 8

³³ NIA 230, apartados 1 -3, 9–11, A6–A7 y Anexo

conformidad con el apartado 45, incluido el modo en que el auditor del grupo trató las cuestiones significativas discutidas con los auditores de componentes, la dirección de los componentes o la dirección del grupo.

- (h) La evaluación y respuesta del auditor del grupo a los hallazgos o conclusiones de los auditores de los componentes acerca de cuestiones que podrían tener un efecto significativo en los estados financieros del grupo.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1-2)

- A1. Esta NIA también trata de las consideraciones especiales para el socio del encargo del grupo o para el auditor del grupo, según corresponda, en la aplicación de los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), incluidas la dirección y supervisión de los auditores de componentes y la revisión de su trabajo.
- A2. La NIGC 1³⁴ trata de los encargos para los cuales se requiere que se realice una revisión de la calidad del encargo. La NIGC 2³⁵ trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo en relación con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo, incluida la auditoría de un grupo.
- A3. Una entidad o una unidad de negocio puede también preparar sus propios estados financieros que incorporen la información financiera de las entidades o unidades de negocio que engloba (es decir, un subgrupo). Esta NIA también se aplica a una auditoría de los estados financieros de dichos subgrupos realizada por motivos legales, reglamentarios u otros.
- A4. Una única entidad legal puede estar organizada con más de una unidad de negocio, por ejemplo, una sociedad con operaciones en múltiples ubicaciones, como un banco con múltiples sucursales. Cuando esas unidades de negocio tienen características tales como distintas ubicaciones, distinta dirección o distintos sistemas de información (incluido un mayor distinto) y la información financiera se agrega para preparar los estados financieros de la única entidad legal, dichos estados financieros cumplen la definición de estados financieros de un grupo ya que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación.
- A5. En algunos casos, una entidad legal única puede configurar su sistema de información para capturar información financiera para más de un producto o línea de servicio con objeto de producir información con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión. En estas circunstancias, los estados financieros de esa entidad no son estados financieros de grupo porque no se produce una agregación de información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. Además, capturar información por separado (por ejemplo, en un libro auxiliar) con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión no genera entidades o unidades de negocio separadas (por ejemplo, divisiones) a efectos de esta NIA.

Grupos y componentes (Ref: Apartados 4-5)

- A6. El sistema de información del grupo, incluido su proceso de información financiera, puede estar o no alineado con la estructura organizativa del grupo. Por ejemplo, un grupo puede estar organizado de acuerdo con su estructura legal, pero su sistema de información puede estar organizado por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o ubicaciones geográficas para los fines de gestión o de información.
- A7. Sobre la base del conocimiento de la estructura organizativa y del sistema de información del grupo, el auditor del grupo puede determinar que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio se puede considerar conjuntamente a efectos de planificar y aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, un grupo puede tener tres entidades legales con características empresariales similares, operando en la misma ubicación geográfica, bajo la misma dirección y utilizando un sistema de control interno común, incluido el sistema de información. En esas circunstancias, el auditor del grupo puede decidir tratar estas tres entidades legales como un solo componente.
- A8. El grupo puede también centralizar procesos o actividades que son aplicables a más de una entidad o unidad de negocio dentro del

³⁴ Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

³⁵ NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

grupo, por ejemplo, un centro de servicios compartidos. Cuando dichas actividades centralizadas sean relevantes para el proceso de información financiera del grupo, el auditor del grupo puede determinar que el centro de servicios compartidos es un componente.

- A9. Otra consideración que puede ser relevante para la determinación de los componentes por el auditor del grupo es el modo en que la dirección ha determinado los segmentos operativos de conformidad con los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable³⁶.

Participación de auditores de componentes (Ref: Apartados 7-8)

A10. Es posible que los auditores de componentes realicen una auditoría de los estados financieros de un componente por motivos legales, reglamentarios u otros, especialmente cuando el componente es una entidad legal. Cuando un auditor de un componente también está realizando o ha realizado una auditoría de los estados financieros del componente, es posible que el auditor del grupo pueda utilizar el trabajo de auditoría realizado sobre los estados financieros del componente, siempre y cuando el auditor del grupo esté satisfecho de que dicho trabajo es adecuado a efectos de la auditoría del grupo. Además, los auditores de componentes pueden adaptar el trabajo realizado en la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir también las necesidades del auditor del grupo. En cualquier caso, los requerimientos de esta NIA son de aplicación, incluidas la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.

A11. De conformidad con la NIA 220 (Revisada)³⁷, se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y a las circunstancias del encargo de auditoría. El apartado A76 proporciona ejemplos de distintos modos en que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo, y puede ser de utilidad en circunstancias en las que el auditor del grupo prevea utilizar el trabajo de auditoría de una auditoría de estados financieros de componentes que ya ha sido finalizado.

A12. Como se explica en la NIA 200³⁸, el riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El riesgo de detección es una función no sólo de la eficacia de un procedimiento de auditoría, sino también de la aplicación de dicho procedimiento por el auditor. En consecuencia, el riesgo de detección se ve influido por cuestiones como una adecuada planificación, la asignación al encargo de los recursos adecuados, la aplicación de escepticismo profesional y la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.

A13. El riesgo de detección es un concepto más amplio que el riesgo de agregación como se describe en los apartados 14(a) y A19. En una auditoría de un grupo, puede haber una mayor probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas sea superior a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto porque los procedimientos de auditoría se pueden aplicar por separado en relación con la información financiera de los componentes en el grupo. En consecuencia, la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se fija por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 9)

A14. La NIA 220 (Revisada)³⁹ proporciona ejemplos de los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, incluidos sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría y al evaluar la evidencia de auditoría. La NIA 220 (Revisada) también proporciona posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo.

A15. Los requerimientos y guía de aplicación relevantes de la NIA 315 (Revisada 2019)⁴⁰, de la NIA 540 (Revisada)⁴¹ y de otras NIA tratan el escepticismo profesional e incluyen ejemplos del modo en que la documentación puede ayudar a proporcionar evidencia de la aplicación por el auditor del escepticismo profesional.

³⁶ Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 8, *Segmentos de operación*

³⁷ NIA 220 (Revisada), apartado 30(b)

³⁸ NIA 200, apartado A45

³⁹ NIA 220 (Revisada), apartados A34–A36

⁴⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado A238

⁴¹ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado A11

- A16. Se requiere que todos los miembros del equipo del encargo apliquen el escepticismo profesional durante toda la auditoría del grupo. La dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de componentes, y la revisión de su trabajo por el auditor del grupo puede proporcionarle información sobre si el equipo del encargo ha aplicado adecuadamente el escepticismo profesional.
- A17. La aplicación del escepticismo profesional en la auditoría de un grupo puede verse afectada por cuestiones tales como las siguientes:
- Los auditores de componentes en distintas ubicaciones pueden estar sujetos a distintas influencias culturales que pueden afectar a la naturaleza de los sesgos a los que están sujetos.
 - Las estructuras complejas de algunos grupos pueden introducir factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240⁴², una estructura organizativa excesivamente compleja puede ser un factor de riesgo de fraude y, en consecuencia, puede ser necesario más tiempo o una mayor especialización para conocer el propósito empresarial y las actividades de determinadas entidades o unidades de negocio.
 - La naturaleza y extensión de las transacciones intragrupo (por ejemplo, transacciones en las que intervienen múltiples entidades y unidades de negocio dentro del grupo o múltiples partes vinculadas), flujos de tesorería o acuerdos de precios de transferencia pueden dar lugar a más complejidad. En algunos casos, esas cuestiones también pueden dar lugar a factores de riesgo de fraude.
 - Cuando la auditoría del grupo está sujeta a fechas límite ajustadas impuestas por la dirección del grupo, ello puede presionar a los miembros del equipo del encargo para terminar el trabajo asignado. En esas circunstancias, el equipo del encargo puede necesitar más tiempo para cuestionar adecuadamente las afirmaciones de la dirección, aplicar juicios adecuados o revisar adecuadamente el trabajo de auditoría realizado.
- A18. La aplicación del escepticismo profesional por el auditor del grupo incluye permanecer atento a la falta de congruencia de la información procedente de los auditores de componentes, de la dirección de los componentes o de la dirección del grupo sobre cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del grupo.

Definiciones

Riesgo de agregación (Ref: Apartado 14(a))

- A19. El riesgo de agregación existe en todas las auditorías de estados financieros, pero es especialmente importante conocerlo y tratarlo en una auditoría de un grupo porque hay una mayor probabilidad de que los procedimientos de auditoría se apliquen a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que están desagregados entre componentes. Por lo general, el riesgo de agregación aumenta cuando aumenta el número de componentes en los que se aplican procedimientos de auditoría separadamente, bien por auditores de componentes, bien por otros miembros del equipo del encargo.

Componente (Ref: Apartado 14(b))

- A20. El auditor del grupo aplica su juicio profesional para determinar componentes en los que se realizará trabajo de auditoría. En el apartado A7 se explica que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio se puede considerar conjuntamente a efectos de planificar y aplicar procedimientos de auditoría. Sin embargo, la responsabilidad del auditor del grupo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo engloba a todas las entidades y unidades de negocio cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo.

Auditor de un componente (Ref: Apartado 14(c))

- A21. Las referencias en esta NIA al equipo del encargo incluyen al auditor del grupo y a los auditores de componentes. Los auditores de componentes pueden pertenecer a una firma de la red, a una firma que no pertenece a la red o a la firma de auditoría del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina de la firma de auditoría del auditor del grupo).
- A22. En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede realizar pruebas centralizadas sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, o puede aplicar procedimientos de auditoría relacionados con un componente. En esas circunstancias, el auditor del grupo no se considera auditor de un componente.
- A23. El apartado 24 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que confirme que colaborará con el auditor del

⁴² NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 1

grupo, incluido si realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. El apartado A58 proporciona orientación para aquellas circunstancias en las que el auditor del componente no puede proporcionar dicha confirmación.

Dirección del componente (Ref: Apartado 14(d))

A24. Dirección del componente se refiere a la dirección que es responsable de la información financiera u otra actividad (por ejemplo, de procesar transacciones en un centro de servicios compartidos) en una entidad o unidad de negocio que forma parte del grupo. Cuando el auditor del grupo considera la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio conjuntamente como un componente o determina que un centro de servicios compartidos es un componente (véanse los apartados A7–A8), se considera dirección del componente a la dirección que es responsable de la información financiera o del procesamiento de transacciones sujetas a los procedimientos de auditoría que se aplican en relación con ese componente. En algunas circunstancias, es posible que no exista una dirección específica del componente y que la dirección del grupo sea directamente responsable de la información financiera u otras actividades del componente.

Socio del encargo del grupo (Ref: Apartado 14(j))

A25. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en una auditoría de un grupo, los socios conjuntos del encargo y sus equipos de los encargos constituirán, de forma colectiva, el “socio del encargo del grupo” y el “equipo del encargo”, a efectos de las NIA. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto para los fines de la auditoría del grupo.

Estados financieros del grupo (Ref: Apartado 2, 14(k))

A26. Es posible que los requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo se especifiquen en el marco de información financiera aplicable, lo que, en consecuencia, puede afectar a la determinación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio que se debe incluir en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, algunos marcos requieren que se preparen estados financieros consolidados cuando una entidad (una dominante) controla una o más entidades (por ejemplo, dependientes) a través de una participación mayoritaria o por otros medios. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable incluye por separado requerimientos específicos para la presentación de estados financieros combinados o, en otro caso, lo puede permitir. Algunos ejemplos de circunstancias en las que se puede permitir la presentación de estados financieros combinados incluyen entidades que no tienen una dominante, pero que están bajo el control común, o entidades que están bajo una dirección común.

A27. El término “proceso de consolidación” utilizado en esta NIA no tiene como finalidad tener el mismo significado que “consolidación” o “estados financieros consolidados” como se definen o describen en los marcos de información financiera. Más bien, el término “proceso de consolidación” se refiere más ampliamente al proceso utilizado para preparar estados financieros de un grupo.

A28. Los detalles del proceso de consolidación pueden variar de un grupo a otro, dependiendo de la estructura del grupo y de su sistema de información, incluido el proceso de información financiera. No obstante, un proceso de consolidación implica consideraciones tales como la eliminación de transacciones y saldos intragrupo y, en su caso, consecuencias de los diferentes periodos de información financiera de las entidades o unidades de negocio incluidas en los estados financieros del grupo.

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de una auditoría de un grupo (Ref: Apartados 11, 16)

A29. Puede no ser posible o factible que el socio del encargo del grupo trate en solitario todos los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), en especial, cuando el equipo del encargo incluye un gran número de auditores de componentes en múltiples ubicaciones. Para la gestión de la calidad en el encargo, la NIA 220 (Revisada)⁴³ permite que el socio del encargo asigne el diseño o la aplicación de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo. En consecuencia, el socio del encargo del grupo puede asignar procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo y dichos miembros pueden asignar a su vez procedimientos, tareas o actuaciones. En dichas circunstancias, la NIA 220 (Revisada) requiere que el socio del encargo siga asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría.

⁴³ NIA 220 (Revisada), apartado 15

- A30. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría, o que son requerimientos o servicios comunes de la red⁴⁴, pueden ayudar al socio del encargo del grupo facilitando la comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de componentes y sirviendo de apoyo a la dirección y supervisión por el auditor del grupo de dichos auditores de componentes y a la revisión de su trabajo.
- A31. La NIA 220 (Revisada)⁴⁵ explica que una cultura que demuestra un compromiso con la calidad toma forma y se refuerza por los miembros del equipo del encargo cuando estos muestran comportamientos esperados al realizar el encargo. Al tratar el requerimiento del apartado 16(a), el socio del encargo del grupo puede comunicar directamente a otros miembros del equipo del encargo (incluidos auditores de componentes) y reforzar esta comunicación mediante su conducta personal y sus actuaciones (por ejemplo, liderando mediante el ejemplo).

Aceptación y continuidad

Determinación de si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartados 17-18)

- A32. En la determinación de si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el socio del encargo del grupo puede obtener un conocimiento de cuestiones como:
- La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa.
 - Las actividades que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos sectorial y regulador, económico y político, en los que desarrollan tales actividades.
 - La utilización de organizaciones de servicios.
 - La utilización de centros de servicios compartidos.
 - El proceso de consolidación.
 - Si el auditor del grupo:
 - tendrá acceso sin restricciones a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente y a la información del componente, incluidos los componentes contabilizados por el método de la participación; y
 - podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes cuando corresponda.
 - Si se han asignado o puesto a disposición recursos suficientes y adecuados.
- A33. En el caso de un encargo inicial de auditoría de un grupo, el auditor del grupo puede obtener el conocimiento de las cuestiones descritas en el apartado A32 de:
- la información proporcionada por la dirección del grupo;
 - la comunicación con la dirección del grupo;
 - la comunicación con los responsables del gobierno del grupo y,
 - en su caso, la comunicación con la dirección del componente o con el auditor predecesor.
- A34. En el caso de un encargo recurrente, la capacidad para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, como, por ejemplo:
- En la estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, enajenaciones, negocios conjuntos, reorganizaciones o cambios en el modo en el que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
 - En las actividades de los componentes que son significativas para el grupo.
 - En la composición de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo o de directivos clave de los componentes en los que se espera aplicar procedimientos de auditoría.
 - En el conocimiento del auditor del grupo de la integridad y competencia de la dirección del grupo o de los componentes.
 - En el marco de información financiera aplicable.

A35. Pueden existir complejidades adicionales para la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en un grupo cuando

⁴⁴ NIA 1, apartados 48-52

⁴⁵ NIA 220 (Revisada), apartado A28

los componentes están ubicados en jurisdicciones distintas de la del auditor del grupo debido a diferencias culturales y de idioma y a diferentes disposiciones legales o reglamentarias. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden restringir la capacidad del auditor de un componente de proporcionar documentación fuera de su jurisdicción o el acceso del auditor del grupo a la documentación de auditoría pertinente del auditor de un componente se puede ver restringido por guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades. El apartado A180 incluye posibles modos de tratar estas situaciones.

A36. Se pueden imponer restricciones después de la aceptación del encargo de auditoría del grupo por el socio del encargo del grupo que pueden afectar a la capacidad del equipo del encargo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dichas restricciones pueden incluir las que afectan a:

- el acceso del auditor del grupo a la información de componentes, a la dirección o a los responsables del gobierno de componentes, o a los auditores de componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el auditor del grupo) (véanse los apartados 20 y 21); o
- el trabajo a realizar sobre la información financiera de componentes.

En los apartados A45–A46 se explica el posible efecto de dichas restricciones en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría (Ref: Apartado 19)

A37. La NIA 210⁴⁶ requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. En los términos del encargo se identifica el marco de información financiera aplicable. Algunas cuestiones adicionales que pueden incluirse en los términos del encargo de auditoría de un grupo incluyen:

- las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes no deben restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
- las comunicaciones importantes entre los auditores de componentes y los responsables del gobierno del componente o la dirección del componente, incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben realizarse al auditor del grupo;
- las comunicaciones entre las autoridades reguladoras y las entidades o unidades de negocio relativas a la información financiera que pueden ser relevantes para la auditoría del grupo deberían realizarse al auditor del grupo; y
- el auditor del grupo debería estar autorizado para realizar trabajo, o para solicitar a un auditor de un componente que realice trabajo, en el componente.

Restricciones al acceso a la información o a personas (Ref: Apartados 20-21)

A38. Las restricciones al acceso a la información o a personas no eliminan el requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A39. El acceso a la información o a personas puede estar restringido por muchos motivos, tales como restricciones impuestas por la dirección del componente, disposiciones legales o reglamentarias o por otros motivos, por ejemplo, guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades. En el apartado A180 se describe el modo en que el auditor puede superar restricciones al acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente.

A40. En determinadas circunstancias, el auditor del grupo puede superar restricciones al acceso a la información o a personas, por ejemplo:

- Si el acceso a la dirección o a los responsables del gobierno de un componente está restringido, el auditor del grupo puede solicitar a la dirección o a los responsables del gobierno del grupo que faciliten la eliminación de la restricción o que de algún otro modo soliciten información directamente a la dirección o a los responsables del gobierno del grupo.
- Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación, el auditor del grupo puede determinar si existen disposiciones (por ejemplo, en los términos de los acuerdos de negocios conjuntos o en los términos de otros acuerdos de inversión) respecto al acceso del grupo a la información financiera de la entidad y solicitar a la dirección del grupo que ejerza esos derechos.
- Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el grupo tiene representantes en el consejo ejecutivo o son miembros de los responsables del gobierno de la

⁴⁶ NIA 210, apartados 9 y 10(d)

entidad no controlada, el auditor del grupo puede indagar si pueden proporcionar información financiera y otra de la que dispongan en virtud de sus funciones.

A41. Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el auditor del grupo tiene restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede obtener información que se utilizará como evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la entidad, por ejemplo:

- Información financiera que se pueda obtener de la dirección del grupo, dado que la dirección del grupo también necesita obtener información financiera de la entidad no controlada con el fin de preparar los estados financieros del grupo.
- Información públicamente disponible, como estados financieros auditados, documentos de información públicos o precios de cotización de instrumentos de patrimonio de la entidad no controlada.

Es una cuestión de juicio profesional, especialmente a la vista de los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo y teniendo en cuenta otras fuentes de información que pueden corroborar o contribuir de otro modo a la evidencia de auditoría obtenida, si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁴⁷.

A42. Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el auditor del grupo tiene restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede considerar si dichas restricciones son incongruentes con las afirmaciones de la dirección del grupo con respecto a lo adecuado de la utilización del método contable de la participación.

A43. Cuando el auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada por tener restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede:

- Comunicar las restricciones a la firma de auditoría del auditor del grupo para que le ayuden a determinar una forma de proceder adecuada. Por ejemplo, la firma de auditoría del auditor del grupo puede comunicarse con la dirección del grupo sobre las restricciones y alentarla a que se comunique con las autoridades reguladoras. Esto puede ser útil cuando las restricciones afectan a múltiples auditorías en la jurisdicción o de la misma firma de auditoría, por ejemplo, debido a guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades en una economía importante.
- Estar obligado por disposiciones legales o reglamentarias a comunicarse con las autoridades reguladoras, bursátiles u otras acerca de las restricciones.

A44. Las restricciones al acceso pueden tener otras implicaciones para la auditoría del grupo. Por ejemplo, si las restricciones son impuestas por la dirección del grupo, es posible que el auditor del grupo tenga que reconsiderar la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo a las preguntas del auditor del grupo y si las restricciones ponen en duda la integridad de la dirección del grupo.

Efecto de las restricciones al acceso a información o a personas en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo (Ref: Apartados 20-21)

A45. La NIA 705 (Revisada)⁴⁸ contiene requerimientos y orientaciones sobre el modo de tratar las situaciones en las que el auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El anexo 1 contiene un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión de auditoría de un grupo con salvedades por la imposibilidad del auditor del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente contabilizado por el método de la participación.

Disposiciones legales o reglamentarias que prohíben al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo (Ref: Apartados 20-21)

A46. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. Asimismo, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de rehusar o renunciar a un encargo. En estas circunstancias, los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables a la auditoría del grupo, y el efecto de la imposibilidad del auditor del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se trata según lo establecido en la NIA 705 (Revisada).

⁴⁷ NIA 330, apartado 7(b)

⁴⁸ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo

La naturaleza continua e iterativa de la planificación y realización de una auditoría de un grupo (Ref: Apartado 22)

A47. Como se explica en la NIA 300⁴⁹, la planificación no es una fase diferenciada de una auditoría, sino un proceso continuo e iterativo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. Por ejemplo, debido a hechos inesperados, cambios en las condiciones o evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo o de los procedimientos de auditoría posteriores, el auditor del grupo puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría del grupo y la planificación resultante de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor del grupo puede también modificar la determinación de los componentes donde se debe realizar trabajo de auditoría, así como la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes. La NIA 300⁵⁰ requiere que el auditor actualice y cambie cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

Establecimiento de la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo (Ref: Apartado 22)

A48. En el caso de un encargo inicial de auditoría de un grupo, el auditor del grupo puede tener un conocimiento preliminar del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo basado en la información obtenida de la dirección del grupo, de los responsables del gobierno del grupo y, en su caso, de la comunicación con la dirección de los componentes o con el auditor predecesor. En una auditoría recurrente, el conocimiento preliminar del auditor del grupo se puede obtener de auditorías de periodos anteriores. Este conocimiento preliminar puede ayudar al auditor del grupo a desarrollar expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser significativos.

A49. El auditor del grupo también puede utilizar información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo para establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, por ejemplo, en relación con los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo.

A50. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría del grupo y del plan de auditoría del grupo y las expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser significativos en los estados financieros del grupo pueden ayudar al auditor del grupo a desarrollar una determinación preliminar de:

- si el trabajo se debe realizar de modo centralizado, en componentes o una combinación de ambos; y
- la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar en relación con la información financiera de componentes (por ejemplo, diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, procedimientos de auditoría posteriores o una combinación de ambos).

Componentes en los que se realizará trabajo de auditoría (Ref: Apartado 22(a))

A51. La determinación de los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Algunas cuestiones que pueden afectar a esta determinación por el auditor del grupo incluyen, por ejemplo:

- La naturaleza de hechos o condiciones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material en las afirmaciones en los estados financieros del grupo que están asociadas con un componente, por ejemplo:
 - Entidades o unidades de negocio de nueva creación o recientemente adquiridas.
 - Entidades o unidades de negocio en las que se han producido cambios significativos.
 - Transacciones significativas con partes vinculadas.
 - Transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio.
 - Fluctuaciones anómalas identificadas por los procedimientos analíticos aplicados en el grupo, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁵¹.
- La desagregación entre componentes de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo, teniendo en cuenta la magnitud y naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en

⁴⁹ NIA 300, apartado A2

⁵⁰ NIA 300, apartado 10

⁵¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(b)

esa ubicación o unidad de negocio en relación con los estados financieros del grupo.

- Si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para todos los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo del trabajo de auditoría planificado sobre la información financiera de los componentes identificados.
- La naturaleza y extensión de las incorrecciones o de las deficiencias de control identificadas en un componente en auditorías de periodos anteriores.
- La naturaleza y extensión de los controles en común en el grupo y si el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera y, en su caso, de qué modo.

Recursos (Ref: Apartado 22(b))

A52. Los aspectos que afectan a la determinación por el auditor del grupo de los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo y a la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes son una cuestión de juicio profesional y pueden incluir, por ejemplo:

- El conocimiento del grupo, de los componentes dentro del grupo en los que se va a realizar trabajo de auditoría y si el trabajo se realizará de modo centralizado, en los componentes o una combinación de ambos.
- El conocimiento y experiencia del equipo del encargo. Por ejemplo, es posible que los auditores de componentes tengan más experiencia y un conocimiento más en profundidad que el auditor del grupo de los sectores locales en los que operan componentes, de las disposiciones legales o reglamentarias locales, de las prácticas empresariales, del idioma y de la cultura. Además, puede ser necesaria la participación de expertos del auditor en cuestiones más complejas.
- Las expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material.
- La cantidad o la ubicación de recursos a destinar a áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, en qué medida la dispersión de los componentes entre múltiples ubicaciones puede afectar a la necesidad de que participen auditores de componentes en ubicaciones específicas.
- Acuerdos de acceso. Por ejemplo, cuando el acceso del auditor del grupo a un componente en una jurisdicción específica está restringido, es posible que tengan que participar auditores de componentes.
- La naturaleza de las actividades del componente, incluidas la complejidad o la especialización de las operaciones.
- El sistema de control interno del grupo, incluido el sistema de información establecido, y su grado de centralización. Por ejemplo, es posible que la participación de auditores de componentes sea más probable cuando el sistema de control interno está descentralizado.
- La experiencia previa con el auditor del componente.

A53. Los auditores de componentes pueden participar en distintas fases de una auditoría, por ejemplo, los auditores de componentes pueden diseñar o realizar:

- procedimientos de valoración del riesgo y
- procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material.

A54. La naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes depende de los hechos y circunstancias del encargo de auditoría del grupo. A menudo, los auditores de componentes participarán en todas las fases de la auditoría del grupo, pero el auditor del grupo puede decidir que participen solo en una fase determinada. Cuando el auditor del grupo no tiene prevista la participación de auditores de componentes en los procedimientos de valoración del riesgo, aún puede discutir con ellos acerca de si se han producido cambios significativos en el negocio o en el sistema de control interno del componente que podrían afectar a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

A55. La NIA 300⁵² requiere que el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participen en la planificación de la auditoría. Cuando participan auditores de componentes, una o varias personas de un auditor de un componente pueden ser miembros clave del equipo del encargo y, por lo tanto, participar en la planificación de la auditoría del grupo. La participación de auditores de componentes en la planificación de la auditoría permite utilizar su experiencia y perspectiva y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación. El socio del encargo del grupo aplica el juicio profesional en la determinación de los auditores de componentes que han de participar en la planificación de la auditoría. Esto se puede ver afectado por la

⁵² NIA 300, apartado 5

naturaleza, momento de realización y extensión de la participación esperada de los auditores de componentes en el diseño y realización de procedimientos de valoración del riesgo o de procedimientos de auditoría posteriores.

- A56. Como se describe en la NIGC 1⁵³, puede haber circunstancias en las que los honorarios propuestos para un encargo no son suficientes debido a su naturaleza y circunstancias, y eso puede reducir la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables. Es posible que el nivel de los honorarios, incluida su asignación a auditores de componentes, así como en qué medida se corresponden con los recursos requeridos, sea una consideración especial para los encargos de auditoría de grupos. Por ejemplo, en la auditoría de un grupo, las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden imponer restricciones en la determinación de los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría, así como en los recursos necesarios, incluida la participación de auditores de componentes. En tales circunstancias, esas restricciones no anulan la responsabilidad del socio del encargo del grupo de conseguir la calidad en el encargo ni los requerimientos de que el auditor del grupo consiga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

Participación suficiente y adecuada en el trabajo del auditor de un componente (Ref: Apartados 23-24)

- A57. Para evaluar si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente suficiente y adecuadamente, el auditor del grupo puede obtener conocimiento de si el auditor del componente está sujeto a alguna restricción que limite la comunicación con el auditor del grupo, incluido en lo referente a compartir documentación de auditoría con el auditor del grupo. El auditor del grupo también puede obtener conocimiento de si es posible que la evidencia de auditoría relacionada con componentes situados en una jurisdicción distinta esté en otro idioma y sea necesario traducirla para el uso del auditor del grupo.

- A58. Si el auditor del componente no puede colaborar con él, el auditor del grupo puede:

- Solicitar al auditor del componente su fundamento.
- Ser capaz de tomar las medidas oportunas para tratar la cuestión, incluido ajustar la naturaleza del trabajo que solicita que se realice. Alternativamente, de conformidad con el apartado 27, el auditor del grupo puede tener que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el trabajo a realizar en un componente sin la participación del auditor del componente.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartado 25)

- A59. Al realizar trabajo en un componente para un encargo de auditoría de un grupo, el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética relevantes que son aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia. Dichos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a aquellos aplicables al auditor del componente cuando realiza una auditoría de los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio que es parte del grupo por motivos legales, reglamentarios u otros, de su jurisdicción.

- A60. Al informar a los auditores de los componentes de los requerimientos de ética aplicables, el auditor del grupo puede considerar si es necesaria información o formación adicional para los auditores de componentes en relación con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo de auditoría del grupo.

Recursos para el encargo (Ref: Apartado 26)

- A61. La NIA 220 (Revisada)⁵⁴ requiere que el socio del encargo determine que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna. Cuando los recursos suficientes o adecuados en relación con el trabajo a realizar por un auditor de un componente no se han puesto a disposición, el socio del encargo del grupo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección del grupo o la firma de auditoría del auditor del grupo y puede solicitar a continuación que el auditor del componente o la firma de auditoría del auditor del grupo pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.

⁵³ NIGC 1, apartado A74

⁵⁴ NIA 220 (Revisada), apartado 25

Competencia y capacidad de los auditores de componentes

- A62. La NIA 220 (Revisada)⁵⁵ proporciona orientaciones sobre cuestiones que el socio del encargo puede tener en cuenta cuando determina la competencia y capacidad del equipo del encargo. Esta determinación es especialmente importante en la auditoría de un grupo cuando el equipo del encargo incluye auditores de componentes. La NIA 220 (Revisada)⁵⁶ indica que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas a las que son aplicables al personal en la obtención de conocimiento de si un auditor de un componente de otra firma de auditoría tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría.
- A63. Determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas es una cuestión de juicio profesional y se ve influenciada por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo. Esta determinación influye en la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión del auditor del componente por el socio del encargo del grupo, así como en la revisión de su trabajo.
- A64. En la determinación de si los auditores de componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas para aplicar en el componente los procedimientos de auditoría asignados, el socio del encargo del grupo puede considerar cuestiones como:
- La experiencia previa con el auditor del componente o el conocimiento del mismo.
 - Las habilidades especializadas del auditor del componente (por ejemplo, conocimientos específicos del sector).
 - El grado en el que el auditor del grupo y el auditor del componente están sujetos a un sistema de gestión de la calidad común, por ejemplo, cuando el auditor del grupo y un auditor de un componente:
 - utilizan recursos comunes para realizar el trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría o aplicaciones de TI);
 - comparten políticas o procedimientos comunes que afectan a la realización de los encargos (por ejemplo, la dirección, supervisión y la revisión del trabajo o las consultas);
 - están sujetos a actividades de seguimiento comunes; o
 - tienen otros aspectos en común, incluidos dirigentes comunes o un entorno cultural común.
 - La congruencia o similitud de:
 - las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
 - el idioma y la cultura;
 - la formación teórica y práctica;
 - la supervisión profesional, el régimen disciplinario y el control de calidad externo; o
 - las organizaciones y normas profesionales.
 - Información obtenida acerca del auditor del componente en interacciones con la dirección del componente, los responsables del gobierno y otro personal clave, como los auditores internos.
- A65. Los procedimientos para determinar la competencia y capacidad de los auditores de los componentes pueden incluir, por ejemplo:
- Una evaluación de la información comunicada por la firma de auditoría del auditor del grupo al auditor del grupo, incluidas:
 - La comunicación continua de la firma de auditoría relacionada con el seguimiento y corrección, en circunstancias en las que el auditor del grupo y el auditor del componente pertenecen a la misma firma de auditoría⁵⁷.
 - Información de la red sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red⁵⁸.
 - Información obtenida de la organización o las organizaciones profesionales a las que pertenece el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.
 - Discutir los riesgos valorados de incorrección material con el auditor del componente.

⁵⁵ NIA 220 (Revisada), apartado A71

⁵⁶ NIA 220 (Revisada), apartado A24

⁵⁷ NIGC 1, apartado 47

⁵⁸ NIGC 1, apartado 51(b)

- Solicitar al auditor del componente que confirme por escrito su conocimiento de los aspectos a los que hace referencia el apartado 25.
- Discutir la competencia y capacidad del auditor del componente con compañeros de la firma de auditoría del socio del encargo del grupo que hayan trabajado directamente con el auditor del componente.
- Obtener informes publicados de inspección externa.

A66. La firma de auditoría del socio del encargo del grupo y el auditor del componente pueden ser miembros de la misma red y pueden estar sujetos a requerimientos de la red comunes o utilizar servicios comunes de la red⁵⁹. En la determinación de si los auditores de componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar trabajo para sustentar el encargo de auditoría del grupo, es posible que el socio del encargo del grupo pueda contar con esos requerimientos de la red, por ejemplo, los que tratan la formación profesional o la selección de personal, o los que requieren la utilización de metodologías de auditoría y de las correspondientes herramientas de implementación. De conformidad con la NIGC 1⁶⁰, la firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar su sistema de gestión de la calidad, y es posible que la firma de auditoría necesite adaptar o complementar los requerimientos de la red o los servicios de la red para que sean adecuados para su utilización en su sistema de gestión de la calidad.

Utilización del trabajo de un experto del auditor

A67. La NIA 220 (Revisada)⁶¹ requiere que el socio del encargo determine que el equipo del encargo y cualquier experto externo del auditor que no forme parte del equipo del encargo reúnan colectivamente la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para llevar a cabo el encargo de auditoría. Si el auditor de un componente utiliza un experto del auditor, es posible que el socio del encargo del grupo tenga que obtener información del auditor del componente. Por ejemplo, el auditor del grupo puede discutir con el auditor del componente la evaluación por este último de la competencia y capacidad del experto del auditor.

Herramientas y técnicas automatizadas

A68. Al determinar si el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad adecuadas, el socio del encargo del grupo puede tener en cuenta cuestiones como la experiencia del auditor del componente en la utilización de herramientas y técnicas automatizadas. Por ejemplo, como se describe en la NIA 220 (Revisada)⁶², cuando el auditor del grupo requiere a los auditores de componentes que utilicen herramientas y técnicas automatizadas específicas al aplicar procedimientos de auditoría, el auditor del grupo puede comunicar con los auditores de componentes que la utilización de esas herramientas y técnicas automatizadas tiene que cumplir las instrucciones del auditor del grupo.

Aplicación del conocimiento del auditor del grupo relativo al auditor de un componente (Ref: Apartado 27)

A69. La NIA 220 (Revisada)⁶³ requiere que el socio del encargo asuma la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con estos. Esto incluye las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría que tratan circunstancias que pueden llevar a un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llegan a su conocimiento incumplimientos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden tratar también incumplimientos de los requerimientos de independencia por un auditor de un componente y las medidas que puede tomar el auditor del grupo en esas circunstancias de conformidad con los requerimientos de ética aplicables. Además, los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia⁶⁴.

A70. Si se ha producido, por parte del auditor de un componente, un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables a la

⁵⁹ NIGC 1, apartados A19; A175

⁶⁰ NIGC 1, apartados 48 -49

⁶¹ NIA 220 (Revisada), apartado 26

⁶² NIA 220 (Revisada), apartado A65

⁶³ NIA 220 (Revisada), apartado 17

⁶⁴ NIA 260 (Revisada), apartado A31

auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia, y el incumplimiento no ha sido tratado satisfactoriamente de conformidad con lo dispuesto en los requerimientos de ética aplicables, el auditor del grupo no puede utilizar el trabajo de dicho auditor del componente.

- A71. Las reservas serias son aquellas reservas que según el juicio profesional del auditor del grupo no pueden ser superadas. El socio del encargo del grupo puede superar aquellas reservas que no alcancen el grado de serias acerca de la competencia profesional del auditor de un componente (por ejemplo, la carencia de conocimientos específicos del sector), o el hecho de que el auditor del componente no desarrolle su actividad en un entorno en el que exista una supervisión activa de los auditores, mediante una mayor participación del auditor del grupo en el trabajo del auditor del componente o la aplicación directa de procedimientos de auditoría posteriores en relación con la información financiera del componente.

Realización del encargo (Ref: Apartado 28)

- A72. La NIA 220 (Revisada)⁶⁵ requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifican y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y responde a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de auditoría. En el caso de una auditoría de un grupo, el enfoque de la dirección, supervisión y revisión incluirá, por lo general, una combinación del tratamiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo y de las respuestas específicas para encargos de auditoría de grupos.

- A73. En el caso de una auditoría de un grupo, en especial cuando el equipo del encargo incluye un gran número de auditores de componentes que pueden estar localizados en múltiples ubicaciones, el socio del encargo del grupo puede asignar el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo del grupo para ayudar al socio del encargo del grupo a cumplir su responsabilidad en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo (véase también el apartado 11).

- A74. Si los auditores de componentes pertenecen a una firma de auditoría distinta a la que pertenece el auditor del grupo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden ser diferentes, o puede ser necesario tomar otras medidas, respectivamente, en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de esos miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo. En concreto, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o el socio del encargo del grupo tome medidas distintas de las que se aplican a los miembros del equipo del encargo que pertenecen a la firma de auditoría o a la red (por ejemplo, en relación con la forma, contenido y momento de realización de las comunicaciones con los auditores de componentes, incluida la utilización de las instrucciones del auditor del grupo a los auditores de componentes). La NIA 220 (Revisada) proporciona ejemplos de medidas que es posible que se tengan que tomar en esas circunstancias⁶⁶.

- A75. La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo se pueden adaptar en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo y, por ejemplo:

- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, si el auditor del grupo ha identificado un componente en el que existe un riesgo significativo, una mayor extensión de la dirección y supervisión del auditor del componente y una revisión más detallada de la documentación de auditoría del auditor del componente pueden ser adecuadas.
- La competencia y capacidad de los auditores de componentes que realizan el trabajo de auditoría. Por ejemplo, si el auditor del grupo no tiene experiencia previa de trabajar con un auditor de un componente, el auditor del grupo puede comunicar instrucciones más detalladas, aumentar la frecuencia de las discusiones y de otras interacciones con el auditor del componente, o asignar personas con más experiencia para supervisar al auditor del componente a medida que se ejecuta el trabajo.
- La ubicación de los miembros del equipo del encargo, incluido su grado de dispersión geográfica en múltiples ubicaciones, incluido cuando se utilizan centros de prestación de servicios.
- El acceso a la documentación de auditoría de un auditor de un componente. Por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíben transferir la documentación de auditoría de un auditor de un componente fuera de su jurisdicción, es posible que el auditor del grupo pueda revisar dicha documentación en la ubicación del auditor del

⁶⁵ NIA 220 (Revisada), apartado 30

⁶⁶ NIA 220 (Revisada), apartado A24–A25

componente o de modo remoto mediante el uso de tecnología, cuando no lo prohíban las disposiciones legales o reglamentarias (véanse también los apartados A179–A180).

A76. Existen distintos modos en que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo, por ejemplo:

- Comunicaciones con los auditores de componentes durante todo el transcurso de la auditoría del grupo, incluidas las comunicaciones requeridas por esta NIA.
- Reuniones o llamadas a los auditores de componentes para discutir riesgos identificados y valorados, problemas, hallazgos y conclusiones.
- Revisiones de la documentación de auditoría del auditor del componente en persona o de manera remota cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias.
- Participación en la reunión de cierre o en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección de estos.

A77. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)⁶⁷, se requiere que el socio del encargo del grupo revise documentación de auditoría en momentos adecuados durante el encargo de auditoría, incluida la documentación de auditoría relevante para la auditoría del grupo, en relación con:

- cuestiones significativas;
- juicios significativos, incluidos los que se relacionan con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante la realización del encargo de auditoría y las conclusiones alcanzadas; y
- otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para sus responsabilidades.

La revisión de dicha documentación de auditoría por el socio del encargo del grupo a menudo tiene lugar en el transcurso de la auditoría del grupo, incluida la revisión de documentación de auditoría relevante del auditor del componente (véase también el apartado A148).

Comunicaciones con los auditores de componentes (Ref: Apartado 29)

A78. Una comunicación clara y oportuna entre el auditor del grupo y los auditores de componentes sobre sus responsabilidades respectivas, junto con una dirección clara de los auditores de los componentes sobre la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar y sobre las cuestiones que se espera que se comuniquen al auditor del grupo ayudan a establecer la base de una comunicación recíproca eficaz. Una comunicación recíproca eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes también ayuda a establecer expectativas para los auditores de componentes y facilita su dirección y supervisión por el auditor del grupo y la revisión de su trabajo. Esta comunicación también proporciona una oportunidad al socio del encargo del grupo de reforzar la necesidad de que los auditores de componentes apliquen su escepticismo profesional en el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo.

A79. Otros factores que también pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz incluyen:

- Claridad de las instrucciones al auditor del componente, en especial cuando pertenece a una firma de auditoría distinta y puede no estar familiarizado con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo.
- Un entendimiento mutuo de que el auditor de un componente puede discutir el trabajo de auditoría que se le solicita que realice, sobre la base del conocimiento del auditor del componente y a su conocimiento del componente.
- El entendimiento mutuo de cuestiones relevantes y las medidas que se espera que se deriven del proceso de comunicación.
- La forma de las comunicaciones. Por ejemplo, puede ser más adecuado discutir las cuestiones que requieren una atención oportuna en una reunión que a través de un intercambio de correos electrónicos.
- El entendimiento mutuo de la persona o las personas del auditor del grupo y de los auditores de los componentes que son responsables de gestionar las comunicaciones relativas a determinadas cuestiones.
- El proceso para la adopción por el auditor de un componente de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor del grupo, y para informar posteriormente al respecto.

⁶⁷ NIA 220 (Revisada), apartados 31, A92–A93

A80. Las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes dependen de los hechos y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo, incluida la naturaleza y extensión de la participación de los auditores de componentes y la medida en la que el auditor del grupo y los auditores de componentes están sujetos a sistemas de gestión de la calidad comunes o requerimientos o servicios comunes de la red.

Forma de las comunicaciones

A81. La forma de las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes puede variar dependiendo de factores tales como la naturaleza del trabajo que se les ha solicitado que realicen y el grado en el cual la capacidad de comunicación está integrada en las herramientas de auditoría utilizadas para la auditoría del grupo.

A82. La forma de las comunicaciones también puede verse afectada por factores tales como:

- La significatividad, complejidad o urgencia de la cuestión.
- Si la cuestión ha sido comunicada a la dirección del grupo y a los responsables del gobierno del grupo o se espera que lo sea.

A83. La comunicación entre el auditor del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Sin embargo, las comunicaciones verbales del auditor del grupo con los auditores de componentes pueden ser complementadas por la comunicación escrita, tal como un conjunto de instrucciones relativas al trabajo a realizar, cuando el auditor del grupo quiere enfatizar ciertas cuestiones o promover un entendimiento mutuo sobre estas. Además, el auditor del grupo puede reunirse con el auditor del componente para discutir sobre cuestiones significativas o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente.

A84. El apartado 45 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que le comunique cuestiones relevantes para la conclusión del auditor con respecto a la auditoría del grupo. Como se explica en el apartado A146, la forma y contenido de lo que entregue el auditor del componente se ve influido por la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría que se le ha solicitado que realice.

A85. Independientemente de la forma de comunicación, son aplicables los requerimientos de documentación de esta y otras NIA.

Momento de realización de las comunicaciones

A86. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones variará con las circunstancias del encargo. Las circunstancias relevantes pueden incluir la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar por el auditor del componente y las medidas que se espera que este tome. Por ejemplo, las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.

Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias (Ref.: Apartados 25, 29)

A87. En la aplicación de la NIA 250 (Revisada)⁶⁸, puede llegar a conocimiento del socio del encargo del grupo información con respecto al incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias. En estas circunstancias, es posible que el socio del encargo del grupo esté obligado por requerimientos de ética aplicables o disposiciones legales o reglamentarias, a comunicar la cuestión al auditor del componente⁶⁹. Es posible que la obligación del socio del encargo del grupo de comunicar el incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento se extienda a los auditores de los estados financieros de entidades o unidades de negocio que están sujetas a auditoría por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo, pero en las que no se realiza trabajo de auditoría para los fines de la auditoría del grupo.

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo (Ref: Apartado 30)

A88. La NIA 315 (Revisada 2019)⁷⁰ contiene requerimientos y orientaciones en relación con la responsabilidad del auditor de obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad. En el Anexo 2 de esta NIA se proporcionan ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser de

⁶⁸ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*

⁶⁹ Véanse, por ejemplo, los apartados R360.17 y R360.18 del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA)

⁷⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27, A50–A183

ayuda para la obtención de un conocimiento del sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupo y se desarrolla el modo en que la NIA 315 (Revisada 2019) se debe aplicar en la auditoría de los estados financieros de un grupo.

A89. El conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo se puede obtener mediante comunicaciones con:

- la dirección del grupo, la dirección de los componentes u otras personas adecuadas de la entidad, incluidas personas dentro de la función de auditoría interna (si existe esa función) y de personas que tienen conocimiento del sistema de control interno del grupo, de sus políticas y prácticas contables, y del proceso de consolidación;
- auditores de componentes; o
- auditores que realicen una auditoría de los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio que es parte del grupo por motivos legales, reglamentarios u otros.

A90. La obtención de un conocimiento del grupo, la identificación de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente y del riesgo de control se pueden realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas y se puede expresar de diferentes formas. En consecuencia, cuando los auditores de componentes participan en el diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, es posible que el auditor del grupo tenga que comunicarse con los auditores de componentes acerca de su enfoque preferido o proporcionar instrucciones.

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartado 30)

A91. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)⁷¹, se requiere que el socio del encargo del grupo y otros miembros clave del equipo del encargo discutan la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros del grupo a incorrección material. La determinación por el socio del encargo del grupo de los miembros del equipo del encargo que se deben incluir en la discusión, y de los temas a discutir, se ve afectada por cuestiones tales como las expectativas iniciales en relación con los riesgos de incorrección material y la expectativa preliminar de si deben participar auditores de componentes.

A92. La discusión proporciona una oportunidad para:

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluido qué actividades de los componentes están centralizadas.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo y sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.
- Intercambiar ideas sobre cómo y en qué parte de los estados financieros del grupo podría existir una incorrección material debida a fraude o error. La NIA 24072 requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude.
- Identificar las políticas seguidas por la dirección del grupo o de un componente que puedan estar sesgadas o diseñadas para manipular los beneficios, lo que podría conducir a información financiera fraudulenta.
- Considerar los factores internos y externos conocidos que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado o sobre la información que indique la existencia de un fraude.
- Identificar los riesgos de incorrección material en relación con los componentes en los que pueden existir impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes para los estados financieros del grupo y, de no ser así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).

⁷¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 17

⁷² NIA 240, apartado 16

- Compartir información acerca de los riesgos de incorrección material en los estados financieros de un componente que puedan ser aplicables en términos más generales a algunos o a todos los restantes componentes.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.
- Discutir los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo, la dirección de un componente o el equipo del encargo, que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.
- Discutir las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo o por la dirección de un componente, y cualquier otra parte vinculada de la que tenga conocimiento el equipo del encargo.

El grupo y su entorno (Ref: Apartado 30 (a))

A93. Un conocimiento de la estructura organizativa y del modelo de negocio del grupo puede permitir al auditor comprender cuestiones como:

- La complejidad de la estructura del grupo. Un grupo puede ser más complejo que una entidad única porque un grupo puede tener varias dependientes, divisiones u otras unidades de negocio, incluidas múltiples ubicaciones. Así mismo, la estructura legal de un grupo puede ser distinta de la estructura operativa, por ejemplo, a efectos fiscales. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales, tales como si el fondo de comercio, los negocios conjuntos o las entidades con cometido especial están adecuadamente contabilizados y si se ha revelado información adecuada al respecto.
- Las ubicaciones geográficas de las operaciones del grupo. Un grupo con múltiples ubicaciones geográficas puede originar una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Por ejemplo, diferentes ubicaciones geográficas pueden implicar diferentes idiomas, culturas y prácticas empresariales.
- La estructura y la complejidad del entorno de TI del grupo. Un entorno de TI complejo a menudo introduce factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Por ejemplo, un grupo puede tener un entorno de TI complejo debido a múltiples sistemas de TI que no están integrados debido a adquisiciones o fusiones recientes. En consecuencia, puede ser especialmente importante obtener un conocimiento de la complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluidas la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, las bases de datos y otros aspectos del entorno de TI. Un grupo puede utilizar uno o varios proveedores de servicios externos para algunos aspectos de su entorno de TI.
- Los factores normativos relevantes, incluido el entorno normativo. Diferentes disposiciones legales o reglamentarias pueden introducir factores que dan lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Es posible que el grupo tenga operaciones sujetas a disposiciones legales o reglamentarias con un elevado grado de complejidad en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio en el grupo que operan en múltiples sectores sujetos a diferentes tipos de disposiciones legales o reglamentarias.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Conocer la propiedad y las relaciones entre los propietarios puede ser más complejo en un grupo que opera en múltiples jurisdicciones y cuando se producen cambios en la propiedad mediante constituciones, adquisiciones, enajenaciones o negocios conjuntos. Estos factores pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales.

A94. La obtención de conocimiento sobre el grado de similitud entre las operaciones o actividades del grupo puede facilitar la identificación de riesgos de incorrección material similares en los componentes y el diseño de una respuesta adecuada.

A95. Los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio son a menudo cuantificados y revisados por la dirección del grupo. Las indagaciones ante la dirección del grupo pueden poner de manifiesto que esta confía en determinados indicadores clave para evaluar el resultado financiero de las entidades o de las unidades de negocio del grupo y para tomar medidas. El conocimiento de estas mediciones del resultado puede ayudar a identificar:

- Áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales (por ejemplo, debido a presiones sobre la dirección de los componentes para alcanzar determinadas mediciones del resultado).
- Controles sobre el proceso de información financiera del grupo.

El sistema de control interno del grupo

La naturaleza y extensión de los controles en común (Ref: Apartado 30(c)(i))

A96. La dirección del grupo puede diseñar controles que tienen la finalidad de operar del mismo modo en múltiples entidades o unidades de negocio (es decir, controles comunes). Por ejemplo, la dirección del grupo puede diseñar controles comunes para la

gestión de inventarios, que funcionan utilizando el mismo sistema de TI y que se implementan en todas las entidades o las unidades de negocio del grupo. Pueden existir controles comunes en cada componente del sistema de control interno del grupo, y se pueden implementar a distintos niveles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado en su conjunto o para otros niveles de agregación dentro del grupo). Los controles comunes pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos⁷³.

A97. El conocimiento de los componentes del sistema control interno del grupo incluye el conocimiento de los controles en común dentro de esos componentes en el grupo. En el conocimiento del grado de uniformidad de un control en todo el grupo, las consideraciones que pueden ser relevantes incluyen si:

- el control se diseña de modo centralizado y se requiere que se implemente tal como se diseñó (es decir, sin modificaciones) en algunos o en todos los componentes;
- el control se implementa y, en su caso, se realiza su seguimiento por personas con responsabilidades y capacidad similares en todos los componentes en los que se implementa el control;
- si un control utiliza información de las aplicaciones de TI, las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que generan la información son los mismos en los componentes o ubicaciones; o
- si el control está automatizado, se configura del mismo modo en cada aplicación de TI en los componentes.

A98. A menudo se requerirá la aplicación de juicio para determinar si un control es un control común. Por ejemplo, es posible que la dirección del grupo requiera que todas las entidades y unidades de negocio realicen una evaluación mensual de la antigüedad de las cuentas a cobrar de clientes, la cual es generada por una aplicación de TI específica. Cuando los informes de antigüedad se generan utilizando distintas aplicaciones de TI o la implementación de la aplicación de TI es diferente en las distintas entidades o unidades de negocio, puede resultar necesario determinar si el control se puede calificar como control común. Esto se debe a que pueden existir diferencias en el diseño del control debidas a la existencia de diferentes aplicaciones de TI (por ejemplo, si la aplicación de TI está configurada del mismo modo en los componentes y si existen controles generales de TI eficaces en las distintas aplicaciones de TI).

A99. La consideración del nivel al que se realizan los controles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado en su conjunto o para otros niveles de agregación dentro del grupo) y el grado de centralización y de uniformidad pueden ser importantes para comprender el modo en que se procesa y controla la información. En determinadas circunstancias, los controles se pueden realizar de modo centralizado (por ejemplo, en una única entidad o unidad de negocio) pero pueden tener un efecto generalizado en otras entidades o unidades de negocio (por ejemplo, un centro de servicios compartidos que procesa transacciones en nombre de otras entidades o unidades de negocio dentro del grupo). El procesamiento de transacciones y de los correspondientes controles en un centro de servicios compartidos puede funcionar del mismo modo para las transacciones procesadas por dicho centro de servicios compartidos independientemente de la entidad o unidad de negocio (por ejemplo, los procesos, riesgos y controles pueden ser los mismos independientemente del origen de la transacción). En dichos casos, puede resultar adecuado identificar los controles, evaluar su diseño y determinar la implementación de los controles y, en su caso, probar la eficacia operativa, como una única población.

Actividades centralizadas (Ref: Apartado 30(c)(i)–(ii))

A100. Es posible que la dirección del grupo centralice algunas de sus actividades, por ejemplo, las funciones de información financiera o de contabilidad para un determinado grupo de transacciones comunes u otra información financiera se pueden realizar de un modo congruente y centralizado para múltiples entidades o unidades de negocio (por ejemplo, cuando el inicio, autorización, registro, procesamiento o información sobre transacciones de ingresos se realicen en un centro de servicios compartidos).

A101. La obtención de conocimiento del modo en que las actividades centralizadas encajan en la estructura global del grupo, y de la naturaleza de las actividades realizadas, puede ayudar a la identificación y valoración de riesgos de incorrección material y a dar una respuesta adecuada a dichos riesgos. Por ejemplo, los controles en un centro de servicios compartidos pueden funcionar de modo independiente de otros controles o pueden depender de controles en una entidad o unidad de negocio de la que se deriva la información financiera (por ejemplo, es posible que las transacciones de ventas se inicien y autoricen en la entidad o unidad de negocio, pero el procesamiento se puede producir en el centro de servicios compartidos).

⁷³. NIA 315 (Revisada 2019), apartado A5

A102. El auditor del grupo puede requerir la participación de auditores de componentes para probar la eficacia operativa de controles comunes o de controles relacionados con actividades centralizadas. En estas circunstancias, una colaboración eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes es importante ya que la evidencia de auditoría obtenida mediante la comprobación de la eficacia operativa de controles comunes o de controles relacionados con actividades centralizadas sustenta la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos que se aplicarán en el grupo.

Comunicaciones acerca de cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo (Ref: Apartado 30(c)(iv))

A103. Las entidades del grupo o las unidades de negocio pueden utilizar un marco de información financiera por motivos legales, reglamentarios u otros, que difiere del marco de información financiera utilizado para los estados financieros del grupo. En dichas circunstancias, un conocimiento de los procesos de la dirección del grupo relativos a la información financiera para alinear las políticas contables y, cuando sea aplicable, los cierres de periodo de la información financiera que difieran de los del grupo, permite al auditor del grupo entender el modo en que se realizan los ajustes, conciliaciones y reclasificaciones, y si la dirección del grupo los realiza centralizadamente o los hace la entidad o la unidad de negocio.

Instrucciones de la dirección del grupo a las entidades o a las unidades de negocio

A104. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)⁷⁴, se requiere que el auditor del grupo tenga conocimiento del modo en que la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo. Con el fin de alcanzar la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del grupo puede emitir instrucciones (por ejemplo, comunicar las políticas de información financiera) a las entidades o a las unidades de negocio que incluyan detalles sobre los procesos de información financiera o que pueden tener políticas que son comunes en el grupo. Obtener un conocimiento de las instrucciones de la dirección del grupo puede afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, unas instrucciones inadecuadas pueden incrementar la probabilidad de incorrecciones debido al riesgo de que las transacciones sean incorrectamente registradas o procesadas, o de que las políticas contables se apliquen incorrectamente.

A105. El conocimiento del auditor del grupo con respecto a las instrucciones o políticas puede incluir lo siguiente:

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para cumplimentar el dossier de consolidación.
- Si las instrucciones:
 - describen adecuadamente las características del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables a aplicar;
 - tratan la información necesaria para preparar información a revelar que sea suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información por segmentos;
 - tratan la información necesaria para realizar los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y los saldos contables intragrupo; e
 - incluyen una previsión temporal de presentación de la información.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes (Ref: Apartados 31-32)

A106. En el transcurso de la auditoría del grupo, el auditor del grupo puede comunicar las cuestiones mencionadas en el apartado 31 a otros auditores de componentes, si dichas cuestiones son relevantes para su trabajo. El apartado A144 incluye ejemplos de otras cuestiones que puede resultar necesario comunicar oportunamente en el transcurso del trabajo del auditor del componente.

A107. La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas⁷⁵. En una auditoría de un grupo, puede existir un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidas las debidas a fraude, relacionadas con partes vinculadas cuando:

⁷⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25(b)

⁷⁵ NIA 550, apartado 2

- la estructura del grupo es compleja;
- los sistemas de información del grupo no están integrados y, en consecuencia, son menos eficaces para la identificación y registro de relaciones y transacciones con partes vinculadas; y
- existen numerosas y frecuentes transacciones con partes vinculadas entre entidades y unidades de negocio.

En consecuencia, cuando se dan estas circunstancias, es especialmente importante planificar y realizar la auditoría con escepticismo profesional, como lo requiere la NIA 200⁷⁶.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 33)

A108. El proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo es iterativo y dinámico, y puede ser difícil, en especial, cuando las actividades de los componentes son complejas o especializadas o cuando hay numerosos componentes en múltiples ubicaciones. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)⁷⁷, el auditor desarrolla expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material y una identificación inicial de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo sobre la base de su conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo.

A109. Las expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material tienen en cuenta el conocimiento por el auditor del grupo, incluidas sus entidades o unidades de negocio, y los entornos y sectores en los que operan. Sobre la base de las expectativas iniciales, es posible que el auditor del grupo solicite, y a menudo lo hará, la participación de auditores de componentes en los procesos de valoración del riesgo, ya que pueden tener conocimiento directo y experiencia con las entidades o las unidades de negocio que pueden ser útiles para la obtención de conocimiento de las actividades y de los riesgos relacionados, así como acerca de dónde se pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo en relación con esas entidades o unidades de negocio.

A110. En el caso de riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, se requiere que el auditor del grupo asuma la responsabilidad de la valoración del riesgo inherente. Dicha valoración implica valorar la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, lo cual tiene en cuenta el modo y grado en el que⁷⁸:

- los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección.
- los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

A111. Sobre la base de los procedimientos de valoración del riesgo realizados, es posible que el auditor del grupo determine que el riesgo valorado de incorrección material solo se origina en relación con la información financiera de determinados componentes. Por ejemplo, puede ocurrir que el riesgo de incorrección material en relación con una reclamación judicial exista solo en el caso de entidades o unidades de negocio que operan en una determinada jurisdicción o en el caso de entidades o unidades de negocio que tienen operaciones o actividades similares.

A112. El anexo 3 contiene ejemplos de hechos y condiciones que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, incluido con relación al proceso de consolidación.

Fraude

A113. En la aplicación de la NIA 240⁷⁹, se requiere que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, así como diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones debida a fraude. La información utilizada para la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo del riesgo de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.

⁷⁶ NIA 200, apartado 15

⁷⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartado A126

⁷⁸ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

⁷⁹ NIA 240, apartados 26, 31

- El proceso de la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en los estados financieros del grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar para los cuales sea mayor el riesgo de fraude.
- Si hay determinados componentes con una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material debida a fraude.
- Si existe cualquier factor de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección en el proceso de consolidación.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo realizan el seguimiento de los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, cuando se considere adecuado, de la dirección del componente, de los auditores del componente, y otros) ante la indagación del auditor del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes (Ref: Apartado 34)

A114. Cuando el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, sigue siendo responsable de tener un conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo para disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo de conformidad con el apartado 33.

A115. Cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo no proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, la NIA 315 (Revisada 2019)⁸⁰ requiere que el auditor del grupo aplique procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener la evidencia de auditoría que le proporcione dicha base adecuada.

Importancia relativa

Importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes (Ref: Apartado 35(a))

A116. El apartado 35(a) requiere que el auditor del grupo determine la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para cada uno de los componentes en los que se apliquen procedimientos de auditoría a información financiera desagregada. La cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes puede ser diferente para cada componente. Además, no es necesario que la importancia relativa fijada para la ejecución del trabajo en un componente individual sea una fracción aritmética de la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los distintos componentes puede superar la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo.

A117. Esta NIA no requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se determine para cada tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar en los componentes en los que se aplicarán procedimientos de auditoría. Sin embargo, si, en las circunstancias específicas del grupo, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar en relación con los cuales, la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto cabría razonablemente esperar que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo, la NIA 320⁸¹ requiere que se determine un nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. En esas circunstancias, es posible que el auditor del grupo deba considerar si puede ser adecuada una importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente inferior al importe comunicado al auditor del componente para esos determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar⁸².

A118. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Los factores que el auditor del grupo puede tener en cuenta para fijar la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes incluyen lo siguiente:

⁸⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 35

⁸¹ NIA 320, apartados 10 y A11–A12

⁸² NIA 320, apartado A13

- El nivel de desagregación de la información financiera entre componentes (por ejemplo, a medida que aumenta el nivel de desagregación entre componentes, por lo general, sería adecuada una menor importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para hacer frente al riesgo de agregación). La significatividad relativa del componente para el grupo puede afectar al nivel de desagregación (por ejemplo, si un único componente representa una parte importante del grupo, es probable que exista menos desagregación entre componentes).
- Las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente, por ejemplo:
 - Si existen riesgos que son únicos para la información financiera del componente (por ejemplo, cuestiones contables sectoriales específicas, transacciones inusuales o complejas).
 - La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en el componente en auditorías anteriores.

A119. Para hacer frente al riesgo de agregación, el apartado 35(a) requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes sea menor que la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo. Como se explica en el apartado A118, a medida que aumenta el nivel de desagregación de la información financiera entre componentes, por lo general, sería adecuada una menor importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para hacer frente al riesgo de agregación. En algunas circunstancias, sin embargo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se puede fijar en un importe más próximo a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo porque existe menos riesgo de agregación, como cuando la información financiera de un componente representa una parte sustancial de los estados financieros del grupo. Al determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para una participación que no le otorga el control en una entidad, contabilizada por el método de la participación, el auditor del grupo puede tener en cuenta el porcentaje de participación del grupo y su parte de las ganancias y pérdidas de la entidad en la que participa.

A120. En algunos casos, el auditor del grupo o un auditor de un componente pueden aplicar procedimientos de auditoría posteriores en relación con tipos significativos de transacciones o con un saldo contable significativo como si se tratara de una población aislada (es decir, no desagregada entre componentes). En dichos casos, la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo se puede utilizar a efectos de aplicar esos procedimientos.

Umbral de “claramente insignificante” (Ref: Apartado 35(b))

A121. El umbral para comunicar incorrecciones al auditor del grupo se fija en un importe igual o inferior al importe considerado claramente insignificante para los estados financieros del grupo. De conformidad con la NIA 450⁸³, este umbral es el importe por debajo del cual no es necesario acumular las incorrecciones porque el auditor del grupo espera que su acumulación claramente no tendría un efecto material sobre los estados financieros del grupo.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

Comunicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes (Ref: Apartado 36)

A122. En algunos casos, puede ser adecuado que el auditor del grupo involucre al auditor del componente en la determinación de la adecuada importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente, a la vista del conocimiento que tiene del componente y de las potenciales fuentes de incorrección en la información financiera de este. A este respecto, es posible que el auditor del grupo necesite considerar comunicar al auditor del componente la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo para sustentar su colaboración en la determinación de si la importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente, en relación con la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo, es adecuada en las circunstancias.

A123. La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se fundamenta, por lo menos en parte, en las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente. En consecuencia, es importante una comunicación continua entre el auditor del componente y el auditor del grupo, especialmente, si el número y la magnitud de las incorrecciones identificadas por el auditor del componente es mayor de lo esperado.

⁸³ NIA 450, apartado A3

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (Ref: Apartado 37)

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores

Aplicación centralizada de procedimientos de auditoría posteriores

A124. Los procedimientos de auditoría posteriores se pueden diseñar y aplicar centralizadamente si la evidencia de auditoría que se obtenga de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos responderán, de forma agregada, a los riesgos valorados de incorrección material, por ejemplo, si los registros contables de los ingresos de todo el grupo se llevan de modo centralizado (por ejemplo, en un centro de servicios compartidos). Los factores que pueden ser relevantes para la determinación por el auditor del grupo de si aplicar procedimientos de auditoría posteriores de manera centralizada incluyen, por ejemplo:

- El grado de centralización de actividades relevantes para la información financiera.
- La naturaleza y extensión de los controles en común.
- La similitud de las actividades y líneas de negocio del grupo.

A125. Es posible que el auditor del grupo determine que la información financiera de varios componentes puede ser considerada como una única población a efectos de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, por ejemplo, cuando se considera que las transacciones son homogéneas porque comparten las mismas características, los correspondientes riesgos de incorrección material son los mismos y los controles están diseñados y operan de manera congruente.

A126. Cuando se aplican procedimientos de auditoría posteriores de manera centralizada, aún pueden participar auditores de componentes. Por ejemplo, cuando el grupo tiene múltiples centros de servicios compartidos, el auditor del grupo puede involucrar a auditores de componentes en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con estos centros de servicios compartidos.

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en los componentes

A127. En otras circunstancias, los procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo relacionados con la información financiera de un componente se pueden aplicar más eficazmente en el componente. Esto puede ocurrir cuando el grupo tiene:

- diferentes vías de ingreso;
- múltiples líneas de negocio;
- operaciones en múltiples ubicaciones o
- sistemas de control interno descentralizados.

Número elevado de componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial, pero cuya suma es material para los estados financieros del grupo

A128. Un grupo puede contener un número elevado de componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial, pero cuya suma es material para los estados financieros del grupo. Circunstancias como estas, en las que los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos en los estados financieros del grupo están desagregados entre un elevado número de componentes, pueden suponer dificultades adicionales para el auditor del grupo en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores.

A129. En algunos casos, es posible que se pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación centralizada de procedimientos de auditoría posteriores en relación con estos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (por ejemplo, si son homogéneos, están sujetos a controles comunes y se puede tener acceso a información adecuada). De conformidad con la NIA 520⁸⁴, los procedimientos de auditoría posteriores pueden incluir también procedimientos analíticos sustantivos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, la información financiera de los componentes se puede agregar a niveles adecuados con el fin de desarrollar expectativas y determinar el importe de cualquier diferencia entre los importes registrados y los importes esperados en la aplicación de los procedimientos analíticos sustantivos. La utilización de herramientas y técnicas automatizadas puede ser de ayuda en estas circunstancias.

⁸⁴ NIA 520, *Procedimientos analíticos*

A130. En otros casos, puede resultar necesario aplicar procedimientos de auditoría posteriores en determinados componentes para hacer frente a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Determinar los componentes en los que se aplicarán procedimientos de auditoría y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar en los componentes seleccionados, son cuestiones de juicio profesional. En estas circunstancias, introducir un elemento de imprevisibilidad en los componentes seleccionados para realizar pruebas también puede ser útil en relación con los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debidos a fraude (véase también el apartado A136).

La naturaleza y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores

A131. En respuesta a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor del grupo puede determinar que el siguiente alcance del trabajo es adecuado en un componente (con la participación de auditores de componentes si es aplicable):

- diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente;
- diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar; o
- aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos.

A132. Aunque el auditor del grupo asume la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, los auditores de componentes pueden participar, y a menudo lo hacen, en todas las fases de la auditoría del grupo, incluido en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores.

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente

A133. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente es un enfoque adecuado, incluido cuando:

- Se necesite obtener evidencia de auditoría sobre toda o una parte significativa de la información financiera del componente para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- Exista un riesgo generalizado de incorrección material en los estados financieros del grupo debido a la existencia de hechos o condiciones en el componente que pueden ser relevantes para la evaluación por el auditor del grupo de la valoración por la dirección del grupo de la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar

A134. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar de la información financiera de un componente es un enfoque adecuado para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, un componente puede tener operaciones limitadas pero poseer una parte importante de los terrenos y construcciones del grupo o tiene saldos fiscales significativos.

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos

A135. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos en relación con la información financiera de un componente es un enfoque adecuado, como cuando se necesita obtener evidencia de auditoría solo para una o más afirmaciones relevantes. Por ejemplo, el auditor del grupo puede comprobar de manera centralizada el tipo de transacción, saldo contable o información a revelar y puede solicitar al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría posteriores específicos en el componente (por ejemplo, procedimientos de auditoría posteriores relacionados con la valoración de demandas o litigios en la jurisdicción del componente o sobre la existencia de un activo).

Elemento de imprevisibilidad

A136. Introducir un elemento de imprevisibilidad en el tipo de trabajo a realizar, en las entidades o unidades de negocio en las que se aplican procedimientos y en la extensión de la participación del auditor del grupo en el trabajo, puede incrementar la probabilidad de identificar una incorrección material en la información financiera del componente que puede dar lugar a una incorrección material significativa en los estados financieros del grupo debida a fraude⁸⁵.

⁸⁵ NIA 240, apartado 30(c)

Eficacia operativa de los controles.

A137. El auditor del grupo puede confiar en la eficacia operativa de los controles que operan en todo el grupo para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos a realizar en el grupo o en los componentes. La NIA 330⁸⁶ requiere que el auditor diseñe y realice pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de esos controles. Los auditores de componentes pueden participar en el diseño y aplicación de dichas pruebas de controles.

A138. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, la NIA 330⁸⁷ requiere que el auditor realice indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales. Si se detectan más desviaciones que las esperadas como resultado de comprobar la eficacia operativa de los controles, es posible que el auditor del grupo deba revisar el plan de auditoría del grupo. Las posibles revisiones del plan de auditoría del grupo pueden incluir:

- Solicitar que se apliquen procedimientos sustantivos adicionales en determinados componentes.
- Identificar y comprobar la eficacia operativa de otros controles relevantes que están diseñados e implementados de un modo eficaz.
- Incrementar el número de componentes seleccionados para procedimientos de auditoría posteriores.

A139. Cuando la eficacia operativa de los controles se comprueba centralizadamente (por ejemplo, controles en un centro de servicios compartidos o pruebas de controles comunes), es posible que el auditor del grupo deba comunicar información sobre el trabajo realizado a los auditores de los componentes. Por ejemplo, cuando se solicita a un auditor de un componente que diseñe y aplique procedimientos de auditoría sustantivos en relación con toda la información financiera del componente, o que diseñe y aplique procedimientos de auditoría sustantivos en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, el auditor del componente puede discutir con el auditor del grupo acerca de las pruebas de controles aplicadas centralizadamente para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos.

Proceso de consolidación

Procedimientos de consolidación (Ref: Apartado 38)

A140. Los procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, pueden incluir:

- determinar que los asientos necesarios en el diario se reflejan en la consolidación y
- evaluar la eficacia operativa de los controles sobre el proceso de consolidación y responder adecuadamente si se determina que alguno de los controles no es eficaz.

Ajustes y reclasificaciones de consolidación (Ref: Apartado 38(b))

A141. El proceso de consolidación puede requerir ajustes y reclasificaciones de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no pasan por las aplicaciones de TI habituales, y pueden no estar sujetos a los mismos controles a los que está sujeta otra información financiera. La evaluación por el auditor del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones puede incluir:

- evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y transacciones subyacentes;
- determinar si las entidades o unidades de negocio cuya información financiera se ha incluido en los estados financieros del grupo se han incluido adecuadamente;
- determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;
- determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y suficientemente documentados; y
- evaluar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo, de los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes (Ref: Apartados 42-43)

A142. Cuando el auditor del grupo solicita la participación de auditores de componentes para el diseño o aplicación de procedimientos

⁸⁶ NIA 330, apartado 8

⁸⁷ NIA 330, apartado 17

de auditoría posteriores, el auditor del componente puede determinar que es adecuada la utilización del trabajo de un experto del auditor y comunicarlo al auditor del grupo. En estas circunstancias, en la determinación de si es adecuado el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores por el auditor del componente, el auditor del grupo puede, por ejemplo, discutir con el auditor del componente:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor.
- La evaluación por el auditor del componente de la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor del grupo.

A143. El nivel adecuado de participación del auditor del grupo puede depender de las circunstancias y de la estructura del grupo y de otros factores, tales como la experiencia previa con el auditor del grupo con los auditores de componentes que realizan procedimientos en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo (por ejemplo, si la información financiera de la entidad o unidad de negocio no se ha preparado de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo).

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo

Comunicación acerca de las cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo (Ref: Apartado 45)

A144. Aunque las cuestiones que se deben comunicar de conformidad con el apartado 45 son relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, determinadas cuestiones se pueden comunicar en el transcurso de los procedimientos del auditor del componente. Además de las cuestiones mencionadas en los apartados 32 y 50, dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo:

- información sobre incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los incumplimientos identificados de las disposiciones sobre independencia;
- información sobre incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias;
- riesgos significativos de incorrección material surgidos recientemente, incluidos riesgos de fraude;
- fraudes identificados o existencia de indicios de fraude o de actos ilegales en los que la dirección o empleados del componente están implicados y que podrían tener un efecto material sobre los estados financieros del grupo; o
- transacciones significativas e inusuales.

Comunicación de incorrecciones en la información financiera de los componentes (Ref: Apartado 45(e))

A145. El conocimiento de incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros de los componentes puede alertar al auditor del grupo de posibles deficiencias generalizadas de control interno, cuando se considera conjuntamente con la comunicación de deficiencias de conformidad con el apartado 45(g). Además, un número mayor de lo esperado de incorrecciones identificadas (corregidas y no corregidas) puede indicar un mayor riesgo de incorrecciones no detectadas, lo que puede llevar al auditor del grupo a concluir que es necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales en determinados componentes.

Hallazgos o conclusiones globales del auditor del componente (Ref: Apartado 45 (k))

A146. La forma y el contenido de lo que entregue el auditor del componente se ve influido por la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría que se le ha solicitado que realice. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo pueden tratar la forma o redacción específica de una conclusión global del auditor de un componente sobre el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias locales pueden especificar la forma de la conclusión (por ejemplo, una opinión) que debe proporcionar el auditor del componente.

Evaluación de si las comunicaciones con el auditor de un componente son adecuadas para los fines del auditor del grupo (Ref: Apartado 46(b))

A147. Si el auditor del grupo determina que las comunicaciones del auditor del componente no son adecuadas para los fines del auditor del grupo, este puede considerar, por ejemplo:

- si se puede obtener más información del auditor del componente (por ejemplo, a través de discusiones o reuniones adicionales);
- si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente de conformidad con el apartado 47;

- si es posible que sea necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales de conformidad con el apartado 48; o
- si existen reservas acerca de la competencia o capacidad del auditor del componente.

Revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente (Ref: Apartado 47)

A148. El apartado A75 proporciona orientaciones para el auditor del grupo para adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión del auditor de un componente y de la revisión de su trabajo en función de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo y de otras cuestiones (por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo). La consideración del auditor del grupo de conformidad con el apartado 47(c) también se puede ver afectada por las siguientes cuestiones aplicables a la participación continua del auditor del grupo en el trabajo del auditor de un componente:

- comunicaciones del auditor del componente, incluidas aquellas de conformidad con el apartado 45 de esta NIA; y
- la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por el auditor del grupo durante la auditoría del grupo (por ejemplo, para cumplir los requerimientos de los apartados 34, 42 y 43) o por el socio del encargo del grupo de conformidad con el apartado 31 de la NIA 220 (Revisada).

A149. Otros factores que pueden afectar a la determinación por el auditor del grupo de si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor de un componente en estas circunstancias y su extensión incluyen:

- el grado en que el auditor del componente participó en los procedimientos de valoración del riesgo y en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo;
- los juicios significativos aplicados por el auditor del componente y sus hallazgos o conclusiones acerca de cuestiones que son materiales para los estados financieros del grupo.
- la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia del auditor del componente responsables de la revisión del trabajo de las personas con menos experiencia; y
- si el auditor del componente y el auditor del grupo están sujetos a políticas y procedimientos comunes para la revisión de documentación de auditoría.

Hechos posteriores al cierre (Ref: Apartados 49-50)

A150. El auditor del grupo puede:

- Solicitar a un auditor de un componente que aplique procedimientos en relación con hechos posteriores al cierre para ayudar al auditor del grupo a identificar hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- Aplicar procedimientos para cubrir el periodo entre la fecha de comunicación de hechos posteriores por el auditor de un componente y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartado 51)

A151. La auditoría de estados financieros de un grupo es un proceso acumulativo e iterativo. Durante la aplicación por el auditor del grupo de los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarle a modificar la naturaleza, momento de realización o extensión de otros procedimientos de auditoría planificados ya que puede llegar a su conocimiento información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- es posible que las incorrecciones identificadas en un componente deban considerarse en relación con otros componentes; o
- puede llegar a conocimiento del auditor del grupo la existencia de restricciones al acceso a la información o a personas en un componente por cambios en el entorno (por ejemplo, guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades).

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor del grupo evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados para todos o algunos de los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones relacionadas.

A152. La evaluación requerida por el apartado 51 ayuda al auditor del grupo en la determinación de si la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo desarrollados siguen siendo adecuados para hacer frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. El requerimiento de la NIA 330⁸⁸ de que, independientemente de los

⁸⁸ NIA 330, apartado 18

riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos en relación con cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, también puede ser de ayuda para esta evaluación en el contexto de los estados financieros del grupo.

A153. El auditor del grupo puede considerar la aplicación de escepticismo profesional por el equipo del encargo en su evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor del grupo puede considerar si cuestiones como las que se describen en el apartado A17 han llevado de modo inadecuado al equipo del encargo a:

- obtener evidencia de auditoría que es de más fácil acceso sin considerar adecuadamente su relevancia y fiabilidad;
- obtener menos evidencia convincente que la necesaria en las circunstancias; o
- diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de manera sesgada hacia la obtención de evidencia corroborativa o hacia la eliminación de evidencia contradictoria.

A154. La NIA 220 (Revisada)⁸⁹ requiere que, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determine, mediante la revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de auditoría. La información que puede ser relevante para la evaluación por el auditor del grupo de la evidencia de auditoría obtenida del trabajo realizado por los auditores de los componentes depende de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo, y puede incluir:

- las comunicaciones de los auditores de los componentes requeridas por el apartado 45, incluidos los hallazgos o las conclusiones globales de los auditores de los componentes sobre el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo;
- otras comunicaciones de los auditores de los componentes durante la auditoría del grupo, incluidas las que se requieren en el apartado 32; y
- la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por el auditor del grupo y la revisión de su trabajo, incluido, cuando proceda, la revisión por el auditor del grupo de documentación de auditoría adicional del auditor del componente de conformidad con el apartado 47.

A155. En algunas circunstancias, un memorando resumen global, describiendo el trabajo realizado y los resultados de este, puede proporcionar una base para que el auditor del grupo concluya que el trabajo realizado y la evidencia de auditoría obtenida por el auditor del componente es suficiente para los fines de la auditoría del grupo. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se ha solicitado al auditor de un componente la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos identificados y comunicados por el auditor del grupo.

Evaluación del efecto sobre la opinión de auditoría del grupo (Ref: Apartado 52)

A156. La evaluación por el socio del encargo del grupo puede incluir una consideración de si las incorrecciones corregidas y no corregidas comunicadas por los auditores de los componentes indican la existencia de un problema sistémico (por ejemplo, en relación con transacciones sujetas a políticas contables comunes o a controles comunes) que pueden afectar a otros componentes.

Informe de auditoría (Ref: Apartado 53)

A157. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, como tales, sean responsables de sus hallazgos o conclusiones globales, el socio del encargo del grupo, o la firma de auditoría a la que pertenece dicho socio, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.

A158. Cuando la opinión de auditoría del grupo sea una opinión modificada porque el auditor del grupo no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más componentes, la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión” del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo describirá los motivos de esa imposibilidad⁹⁰. En algunas circunstancias, puede que una referencia al auditor de un componente sea necesaria para explicar adecuadamente los motivos de la opinión modificada, por ejemplo, cuando el auditor del componente no ha podido realizar o finalizar el trabajo sobre la información financiera del componente que se le solicitó debido a circunstancias fuera del control de la dirección del componente.

⁸⁹ NIA 220 (Revisada), apartado 32

⁹⁰ NIA 705 (Revisada), apartados 20 y 24

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo (Ref: Apartados 54-56)

A159. La auditoría de un grupo puede ser compleja debido al número y naturaleza de las entidades y unidades de negocio que forman el grupo. Además, como se explica en el apartado A7, el auditor del grupo puede determinar que ciertas entidades o unidades de negocio se pueden considerar conjuntamente como un componente a efectos de la planificación y realización de la auditoría del grupo. En consecuencia, discutir con la dirección del grupo una descripción general del alcance y momento de realización planificados puede facilitar la coordinación del trabajo realizado en los componentes, incluido cuando participan auditores de componentes, y la identificación de la dirección de los componentes (véase el apartado A24).

A160. La NIA 240⁹¹ contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la dirección y, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los responsables del gobierno de la entidad.

A161. La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener conocimiento:

- Litigios potenciales.
- Planes de abandono de activos de explotación que resulten materiales.
- Hechos posteriores al cierre.
- Acuerdos legales significativos.

A162. La dirección del grupo puede informar al auditor del grupo del incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias en entidades o en unidades de negocio dentro del grupo. El apartado A87 proporciona orientaciones para el socio del encargo del grupo en estas circunstancias.

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo (Ref: Apartado 57)

A163. Las cuestiones que el auditor del grupo comunica a los responsables del gobierno del grupo pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado su atención y que el auditor del grupo juzga significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con los responsables del gobierno del grupo puede tener lugar en distintos momentos durante la realización de la auditoría del grupo. Por ejemplo, la cuestión a la que hace referencia el apartado 57(a) puede comunicarse después de que el auditor del grupo haya determinado el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, la cuestión a la que se refiere el apartado 57(b) puede comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hacen referencia los apartados 57(c)-(d) pueden comunicarse cuando ocurren.

A164. La NIA 260 (Revisada)⁹² requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y momento de realización planificados de la auditoría. En el caso de la auditoría de un grupo, esta comunicación ayuda a los responsables del gobierno del grupo a comprender la determinación por el auditor del grupo de aquellos componentes en los que se realizará trabajo de auditoría, incluido si determinadas entidades o unidades de negocio del grupo se considerarán conjuntamente como un componente, y la participación planificada de los auditores de componentes. Esta comunicación facilita también un conocimiento mutuo y discusión acerca del grupo y su entorno (véase el apartado 30) y, en su caso, de las áreas en las que los responsables del gobierno del grupo pueden solicitar al auditor del grupo que aplique procedimientos adicionales.

Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno (Ref: Apartado 58)

A165. El auditor del grupo es responsable de determinar si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, una o más deficiencias de control identificadas, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas⁹³. El auditor del grupo puede solicitar información al auditor del componente acerca de si una deficiencia de control identificada o una combinación de deficiencias en el componente constituyen una deficiencia significativa en el control interno.

⁹¹ NIA 240, apartados 41-43

⁹² NIA 260 (Revisada), apartado 15

⁹³ NIA 265, apartado 8

Documentación (Ref: Apartado 59)

A166. Otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de la NIA 230 en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA. En el anexo de la NIA 230 se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto.

A167. La documentación de la auditoría del grupo sustenta la evaluación del auditor del grupo de conformidad con el apartado 51 de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. Véase también el apartado A154.

A168. La documentación de la auditoría del grupo comprende:

- la documentación en el archivo del auditor del grupo y
- la documentación separada en los respectivos archivos de los auditores de los componentes relativa al trabajo realizado por ellos para los fines de la auditoría del grupo (es decir, documentación de auditoría del auditor de un componente).

A169. La compilación final y conservación de la documentación de auditoría de la auditoría de un grupo está sujeta a las políticas o procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo de conformidad con la NIGC 1⁹⁴. El auditor del grupo puede proporcionar instrucciones específicas a los auditores de los componentes relativas a la compilación y conservación de la documentación del trabajo realizado por ellos para los fines de la auditoría del grupo.

Base para la determinación de los componentes por el auditor del grupo (Ref: Apartado 59(b))

A170. La base para la determinación de los componentes por el auditor del grupo se puede documentar de varios modos, incluido, por ejemplo, documentación relacionada con el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 22, 33 y 57(a) de esta NIA.

Base para la determinación por el auditor del grupo de la competencia y capacidad de los auditores de los componentes (Ref: Apartado 59(d))

A171. La NIGC 1⁹⁵ proporciona orientaciones sobre cuestiones que pueden tratar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en relación con la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden describir o proporcionar orientaciones acerca del modo de documentar la determinación de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de componentes. Por ejemplo, la confirmación obtenida del auditor de un componente de conformidad con el apartado 24 puede incluir información sobre su experiencia en sectores relevantes. El auditor del grupo también puede solicitar confirmación de que el auditor del componente dispone de tiempo suficiente para aplicar los procedimientos de auditoría asignados.

Documentación de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo (Ref: Apartado 59(f))

A172. Como se describe en el apartado A75, en el caso de una auditoría de un grupo, el auditor del grupo adaptará el enfoque de la dirección, supervisión y revisión, sobre la base de los hechos y circunstancias del encargo, e incluirá, por lo general, una combinación de las políticas o procedimientos y respuestas específicas de la firma de auditoría para la auditoría del grupo. Dichas políticas o procedimientos pueden también describir o proporcionar orientaciones en relación con la documentación de la dirección y supervisión del equipo del encargo por el auditor del grupo y con la revisión de su trabajo.

A173. La NIA 300⁹⁶ requiere que el auditor desarrolle un plan de auditoría que incluya una descripción de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo. Cuando participan auditores de componentes, la extensión de esas descripciones a menudo variará según el componente, puesto que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los auditores de los componentes, así como de la revisión de su trabajo, se pueden ver influenciados por las cuestiones descritas en el apartado A51.

A174. La documentación del auditor del grupo sobre la dirección y supervisión de los auditores de los componentes, así como de la revisión de su trabajo, puede incluir, por ejemplo:

- Las comunicaciones requeridas con los auditores de componentes, incluidas las instrucciones emitidas y otras

⁹⁴ NIGC 1, apartados 31(f) y A83–A85

⁹⁵ NIGC 1, apartado A96

⁹⁶ NIA 300, apartado 9

confirmaciones requeridas por esta NIA.

- El fundamento de la selección de visitas a las ubicaciones de los auditores de componentes, los asistentes a las reuniones y la naturaleza de las cuestiones discutidas.
- Cuestiones discutidas en reuniones con auditores de componentes o con la dirección de los componentes.
- El fundamento de la determinación por el auditor del grupo de la documentación de auditoría del auditor de un componente seleccionada para revisión.
- Cambios en la naturaleza y extensión planificadas de la participación en el trabajo de los auditores de componentes y los motivos de los cambios (por ejemplo, la asignación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia en áreas de auditoría que son más complejas o subjetivas de lo que se esperaba inicialmente).

A175. El apartado 47 requiere que el auditor del grupo determine si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente y la extensión de esa revisión. Los apartados A148–A149 proporcionan orientaciones al auditor del grupo para realizar esta determinación.

A176. Por lo general, no es necesario duplicar la documentación de auditoría del auditor de un componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo. No obstante, el auditor del grupo puede decidir resumir, duplicar o conservar copias de determinada documentación del auditor de un componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo para complementar la descripción de una determinada cuestión en las comunicaciones del auditor de un componente, incluidas las cuestiones que esta NIA requiere que se comuniquen. Algunos ejemplos de dicha documentación del auditor de un componente pueden incluir:

- una relación o un resumen de los juicios significativos aplicados por el auditor del componente, y de las conclusiones al respecto, que son relevantes para la auditoría del grupo;
- cuestiones que posiblemente se deban comunicar a los responsables del gobierno del grupo; o
- cuestiones que posiblemente se determine que son cuestiones clave de la auditoría a comunicar en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

A177. Cuando lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias, es posible que determinada documentación del auditor de un componente se deba incluir en el archivo de auditoría del auditor del grupo, por ejemplo, para responder a la solicitud de una autoridad reguladora de revisar documentación relativa a trabajo realizado por un auditor de un componente.

A178. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría de conformidad con su sistema de gestión de la calidad, o los recursos proporcionados por la firma de auditoría o por una red, pueden ayudar al auditor del grupo a documentar la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo. Por ejemplo, se puede utilizar una herramienta electrónica de auditoría para facilitar las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes. La herramienta electrónica de auditoría también se puede utilizar para documentar la auditoría, incluido proporcionar información sobre el revisor o los revisores y la fecha o las fechas y extensión de su revisión.

Consideraciones adicionales cuando está restringido el acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente (Ref: Apartado 59)

A179. La documentación de auditoría en una auditoría de un grupo puede suponer complejidades o dificultades adicionales en algunas circunstancias. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias restringen al auditor de un componente la puesta a disposición de documentación fuera de su jurisdicción, o el acceso del auditor del grupo a la documentación relevante de auditoría del auditor de un componente se ve restringida por guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades.

A180. El auditor del grupo puede ser capaz de superar esas restricciones, por ejemplo:

- visitando al auditor del componente en su centro de trabajo o reuniéndose con él en una ubicación distinta a la de su centro de trabajo, con el fin de revisar su documentación;
- revisando la documentación de auditoría relevante de modo remoto mediante el uso de tecnología cuando no lo prohíban las disposiciones legales o reglamentarias;
- solicitando al auditor del componente que prepare y proporcione un memorando que trate la información relevante y manteniendo discusiones con él para discutir el contenido del memorando, de ser necesario; o
- discutiendo con el auditor del componente los procedimientos de auditoría aplicados, la evidencia obtenida y las conclusiones a las que ha llegado el auditor del componente.

Es una cuestión de juicio profesional decidir si una o más de las actuaciones descritas más arriba pueden ser suficientes para

superar las restricciones dependiendo de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo.

- A181. Cuando el acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente está restringido, la documentación de auditoría del auditor del grupo debe, no obstante, cumplir los requerimientos de las NIA, incluidos los que se refieren a la documentación de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por el auditor del grupo y de la revisión de su trabajo. Las orientaciones contenidas en los apartados A148–A149 pueden ser útiles para determinar la extensión de la revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente por el auditor del grupo en estas circunstancias. Los apartados A176 y A177 proporcionan ejemplos de circunstancias en las que determinada documentación de auditoría del auditor de un componente se puede incluir en el archivo de auditoría del auditor del grupo.
- A182. Si el auditor del grupo no puede superar las restricciones de acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente, es posible que tenga que considerar si existe una limitación al alcance que haga necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros del grupo. Véase el apartado A45.

Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de unidades monetarias en el estado de situación financiera, que refleja unos activos totales de 60 millones de unidades monetarias) porque el auditor del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente.
- El auditor del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.
- A juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado.⁹⁷
- El Código de ética del IESBA incluye todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.⁹⁸
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

⁹⁷ Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

⁹⁸ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁹⁹

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de unidades monetarias en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de unidades monetarias se incluye en el estado del resultado global consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con estos importes.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)¹⁰⁰ – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados¹⁰¹

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)¹⁰² – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada). Solamente los dos últimos párrafos que son aplicables en las auditorías de entidades cotizadas no se incluirían.]

⁹⁹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹⁰⁰ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

¹⁰¹ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁰² NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Conocimiento del sistema de control interno del grupo

1. Este anexo proporciona ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser de ayuda para la obtención de conocimiento del sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupo y desarrolla el modo en que la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁰³ se debe aplicar en relación con la auditoría de los estados financieros de un grupo. Los ejemplos pueden no ser aplicables a todos los encargos de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

Entorno de control

2. El conocimiento por parte del auditor del grupo del entorno de control puede incluir aspectos como los siguientes:
 - La estructura de las funciones de gobierno y dirección en el grupo y las responsabilidades de supervisión de la dirección del grupo, incluidos los acuerdos para asignar autoridad y responsabilidad a la dirección de las entidades o unidades de negocio en el grupo.
 - El modo en que se estructura y organiza la supervisión del sistema de control interno del grupo por los responsables del gobierno del grupo.
 - El modo en que las normas de ética y de comportamiento son comunicadas y reforzadas en la práctica en el grupo (por ejemplo, a través de programas aplicables a todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención del fraude).
 - La congruencia de las políticas y procedimientos en el grupo, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.

El proceso de valoración del riesgo por el grupo

3. El conocimiento del auditor del grupo de la valoración del riesgo por parte de la dirección del grupo puede cubrir aspectos como el proceso de la dirección del grupo para la valoración del riesgo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo. También puede incluir un conocimiento del nivel de sofisticación del proceso del grupo para la valoración del riesgo y la participación de las entidades y unidades de negocio en este proceso.

El proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno

4. El conocimiento por el auditor del grupo del proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno puede cubrir cuestiones como el seguimiento de controles, incluido el modo en que se realiza el seguimiento de los controles en el grupo y, en su caso, las actividades de la función de auditoría interna en el grupo, incluidas su naturaleza, sus responsabilidades y actividades en relación con el seguimiento de controles en las entidades o unidades de negocio del grupo. La NIA 610 (Revisada 2013)¹⁰⁴ requiere que el auditor evalúe en qué medida el estatus de la función de auditoría interna dentro de la organización y sus pertinentes políticas y procedimientos sustentan la objetividad de los auditores internos, su grado de competencia y si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido el control de la calidad.

El sistema de información y comunicación

5. El conocimiento por parte del auditor del grupo del sistema de información y comunicación del grupo puede incluir cuestiones como las siguientes:
 - El grado de centralización del entorno de TI del grupo y de presencia de aplicaciones y de procesos de TI en común y de una infraestructura de TI común.
 - El seguimiento por la dirección del grupo de las operaciones y de los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio del grupo, incluidos los procedimientos de información periódica, que permiten a la dirección del grupo hacer el seguimiento de los resultados por comparación con los presupuestos, y tomar las medidas adecuadas.
 - Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los

¹⁰³ NIA 315 (Revisada 2019), anexo 3

¹⁰⁴ NIA 610 (Revisada 2013) *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 15

saldos contables intragrupo a nivel de grupo.

- Un proceso de seguimiento del cumplimiento de fechas y de evaluación de la exactitud e integridad de la información financiera recibida de las entidades o unidades de negocio del grupo.

Proceso de consolidación

6. El conocimiento por parte del auditor del grupo del proceso de consolidación puede incluir cuestiones como las siguientes:
- Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable
 - El grado de conocimiento del marco de información financiera aplicable por parte de la dirección de las entidades o unidades de negocio del grupo.
 - El proceso para identificar y contabilizar las entidades o las unidades de negocio del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
 - El proceso para identificar segmentos sobre los que informar con vistas a la información financiera por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
 - El proceso para identificar las relaciones y transacciones con partes vinculadas con vistas a informar de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
 - Las políticas contables aplicadas en los estados financieros del grupo, los cambios de estas con respecto a las del ejercicio anterior y los cambios que procedan como consecuencia de normas nuevas o revisadas en el marco de información financiera aplicable.
 - Los procedimientos para el tratamiento de las entidades o de las unidades de negocio del grupo cuyas fechas de cierre de ejercicio difieran de la fecha de cierre del grupo.

Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener un conocimiento de las políticas contables utilizadas por las entidades o unidades de negocio del grupo y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio del grupo destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco de información financiera aplicable. Son políticas contables uniformes los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicos adoptados por el grupo, sobre la base del marco de información financiera aplicable, que utilizan las entidades o unidades de negocio del grupo para informar de manera congruente sobre transacciones similares. Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y en el dossier de consolidación emitidos por la dirección del grupo.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para asegurarse de que las entidades o unidades de negocio del grupo proporcionan, con vistas a la consolidación, información financiera completa, exacta y en las fechas establecidas.
- El proceso de conversión de la información financiera de las entidades o unidades de negocio del grupo situadas en el extranjero a la moneda de los estados financieros del grupo.
- El modo en que se organiza el entorno de TI para la consolidación y las políticas que definen los flujos de información en el proceso de consolidación, incluidas las aplicaciones de TI involucradas.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.

Cuestiones relativas a los ajustes y las reclasificaciones de consolidación

- El proceso para registrar los ajustes de consolidación, incluida la preparación, autorización y procesamiento de los correspondientes asientos en el libro diario, y la experiencia del personal responsable de la consolidación.
- Los ajustes de consolidación requeridos por el marco de información financiera aplicable.
- El fundamento empresarial de los hechos y transacciones que dieron lugar a los ajustes de consolidación.
- La frecuencia, la naturaleza y el tamaño de las transacciones entre entidades o unidades de negocio del grupo.
- Los procedimientos de seguimiento, control, conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y de los saldos contables intragrupo.
- Los pasos seguidos para determinar el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, los procedimientos de amortización del fondo de comercio (cuando proceda) y la realización de pruebas sobre el deterioro de valor del fondo de

comercio, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- Los acuerdos con un socio mayoritario o con socios minoritarios con respecto a las pérdidas en que hayan incurrido las entidades o unidades de negocio del grupo (por ejemplo, la obligación de los socios minoritarios de asumir dichas pérdidas).

Actividades de control

7. El conocimiento por parte del auditor del grupo del componente de actividades de control puede incluir cuestiones como las siguientes:
 - La existencia de controles de procesamiento de la información y de controles generales de TI comunes en todo o parte del grupo.
 - El grado de uniformidad del diseño de los controles en todo o parte del grupo que tratan los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de los estados financieros del grupo.
 - El grado en que los controles diseñados de modo uniforme se han implementado de manera congruente en todo o parte del grupo.

Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

A continuación, figuran ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y de condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debidas a fraude o error, incluido con respecto al proceso de consolidación. Los ejemplos mencionados, clasificados por factor de riesgo inherente, abarcan un amplio espectro de hechos y condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es exhaustiva. Los hechos y condiciones se han clasificado por el factor de riesgo inherente cuyo efecto puede ser el mayor dadas las circunstancias. Es importante tener en cuenta que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, los hechos y las condiciones del ejemplo también pueden estar sujetos a otros factores de riesgo inherente en distinto grado o ser afectados por ellos. Véase también la NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 2.

Factor de riesgo inherente	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en las afirmaciones de los estados financieros del grupo:
Complejidad	<ul style="list-style-type: none"> • Existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de una entidad o unidad de negocio del grupo. • Aplicación por las entidades o unidades de negocio del grupo de políticas contables que difieren de las aplicadas en los estados financieros del grupo. • Mediciones contables o información a revelar que implican la utilización por las entidades o unidades de negocio del grupo de procesos complejos, tales como la contabilización de instrumentos financieros complejos. • Las operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio del grupo que operan en múltiples sectores sujetos a diferentes tipos de regulación.
Subjetividad	<ul style="list-style-type: none"> • Juicios sobre cuáles son las entidades o unidades de negocio del grupo cuya información financiera debe ser incorporada a los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable; por ejemplo, si existen entidades con cometido especial o entidades no mercantiles y si es necesaria su incorporación. • Juicios en relación con la correcta aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable por las entidades o unidades de negocio del grupo.
Cambio	<ul style="list-style-type: none"> • Adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.
Incertidumbre	<ul style="list-style-type: none"> • Entidades o unidades de negocio del grupo que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestas a factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.
Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente	<ul style="list-style-type: none"> • Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas. • Entidades o unidades de negocio del grupo con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones. • Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados. • Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales. • Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores. • Transferencias de efectivo importantes o inusuales dentro del grupo, en especial a entidades o a unidades de negocio recientemente incorporadas que operan en ubicaciones con un riesgo de fraude significativo.

Algunos indicadores de que el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por el grupo o el proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno no son adecuados en las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza y la complejidad del grupo, y de que no proporcionan un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema de control interno del grupo,

incluyen:

- Estructuras de gobierno corporativo débiles, incluidos los procesos de toma de decisiones, que no sean transparentes.
- Controles sobre el proceso de información financiera del grupo inexistentes o ineficaces, incluida una información inadecuada de la dirección del grupo sobre el seguimiento de las operaciones y los resultados financieros de las entidades o de las unidades de negocio del grupo.

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y CONSECUENTES DERIVADAS DE LA NIA 600 (REVISADA) PROPUESTA

Nota: Las siguientes son modificaciones de otras NIA por razones de concordancia como resultado de la aprobación de la NIA 600 (Revisada). Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que la NIA 600 (Revisada) y se muestran con control de cambios con respecto a las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las Normas Internacionales que se modifican y el lector debe remitirse a dichas Normas Internacionales.

NIGC 1– GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS O REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ COMO OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD O SERVICIOS RELACIONADOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Recursos (Ref: Apartado 32)

...

Recursos humanos

...

Miembros del equipo del encargo asignados a cada encargo (Ref: Apartado 32(d))

...

A96. La NIA 220 (Revisada)¹⁰⁵ trata la responsabilidad de que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo, incluido el tiempo suficiente. La NIA 600 (Revisada)¹⁰⁶ desarrolla el modo de aplicar la NIA 220 (Revisada) en una auditoría de estados financieros de un grupo. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo asignados a este pueden incluir políticas o procedimientos que tratan:

- La información que puede obtener el socio del encargo y los factores a considerar en la determinación de que los miembros del equipo del encargo asignados a este, incluidos los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios, tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo.
- Cómo se pueden resolver las reservas acerca de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, en particular acerca de los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios.

...

Información y comunicación (Ref: Apartado 33)

...

Comunicación dentro de la firma de auditoría (Ref: Apartados 33(b), 33(c))

A112. La firma de auditoría puede reconocer y reforzar la responsabilidad del personal y de los equipos de los encargos de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos mediante el establecimiento de canales de comunicación con el fin de facilitar la comunicación en la firma de auditoría.

¹⁰⁵ NIA 220 (Revisada), apartado 26

¹⁰⁶ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 26¹⁹

Ejemplos de comunicación entre la firma de auditoría, el personal y los equipos de los encargos

- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos la responsabilidad de implementar las respuestas de la firma de auditoría.
- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos los cambios en el sistema de gestión de la calidad, en la medida en que dichos cambios sean relevantes para sus responsabilidades y les permitan tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades.
- La firma de auditoría comunica la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad que es relevante para los equipos de los encargos en la planificación y ejecución de los encargos.
- Los equipos de los encargos comunican a la firma de auditoría información sobre:
 - El cliente, obtenida durante la realización de un encargo que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiese llevado a la firma de auditoría a rehusar la relación con el cliente o el encargo específico.
 - El funcionamiento de las respuestas de la firma de auditoría (por ejemplo, reservas acerca de los procesos de la firma de auditoría para asignar personal a los encargos), que en algunos casos puede ser indicativa de una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- Los equipos de los encargos comunican información al revisor de la calidad del encargo o a las personas a las que se consulta.
- ~~Los equipos de los encargos de grupos~~ El auditor del grupo comunican cuestiones a los auditores de los componentes de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, incluidas cuestiones relacionadas con la gestión de la calidad en los encargos.
- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia comunican al personal relevante y a los equipos de los encargos los cambios en los requerimientos de independencia y las políticas y procedimientos de la firma de auditoría para tratar esos cambios.

...

NIGC 2– REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Realización de la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartados 24-27)

...

Procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartados 25-27)

...

Consideraciones para auditorías de un grupo

A32. La realización de una revisión de la calidad de un encargo de auditoría de los estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona nombrada como revisor de la calidad de la auditoría del grupo dependiendo de la dimensión y complejidad de este. El apartado 21(a) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría exijan que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo. Al hacerlo, en el caso de auditorías de grupos más amplias y complejas, es posible que el revisor de la calidad del encargo necesite discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo distintos a los del ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo (por ejemplo, ~~los responsables de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera~~ el auditor de un componente). En esas circunstancias, al revisor de la calidad del encargo pueden ayudarle otras personas de conformidad con el apartado 20. Las orientaciones del apartado A22 pueden ser de ayuda cuando el revisor de la calidad del encargo de auditoría del grupo utiliza asistentes.

...

NIA 220 (REVISADA)– GESTIÓN DE LA CALIDAD EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de estados financieros, incluidas las auditorías de estados financieros de un grupo. La NIA 600 (Revisada)¹⁰⁷ trata las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo y cuando participan auditores de componentes. La NIA 600 (Revisada), adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, la NIA 600 (Revisada) puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

...

Definiciones

Equipo del encargo (Ref: Apartado 12(d))

...

A21A. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en una auditoría, los socios conjuntos del encargo y sus equipos de los encargos constituirán, de forma colectiva, el “socio del encargo” y el “equipo del encargo”, a efectos de las NIA. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.

...

Aplicación de políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d),17)

...

A24. En especial, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas de las que son aplicables al personal para obtener conocimiento de si una persona de otra firma de auditoría:

- Tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de reclutamiento y formación de la firma de auditoría y, en consecuencia, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esa determinación se pueda realizar a través de otras actuaciones, como obtener información de la otra firma de auditoría o de un organismo de autorización o de registro. Los apartados 2649 y A59–A6438 de la NIA 600 (Revisada) contienen orientaciones sobre la obtención de conocimiento de la competencia y capacidad de los auditores de componentes.
- Conoce los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría de grupo. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de formación de la firma de auditoría en relación con las políticas o los procedimientos relativos a los requerimientos de ética aplicables. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que este conocimiento se obtenga mediante otras actuaciones tales como proporcionar a la persona información, manuales o guías que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría.
- Confirmará su independencia. Por ejemplo, es posible que las personas que no forman parte del personal no puedan cumplimentar las declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma de auditoría. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esas personas puedan proporcionar evidencia de su independencia en relación con el encargo de auditoría de otros modos, tal como una confirmación escrita.

A25. Cuando las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que se realicen actividades específicas en ciertas

¹⁰⁷ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

circunstancias (por ejemplo, consultar una cuestión determinada), puede ser necesario que las correspondientes políticas o procedimientos se comuniquen a las personas que no forman parte del personal. Dichas personas pueden entonces alertar al socio del encargo si surge la circunstancia, y esto permite que el socio del encargo cumpla las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría. Por ejemplo, en un encargo de auditoría de grupo, si el auditor de un componente aplica procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente e identifica una cuestión compleja o controvertida que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeta a consulta¹⁰⁸ según las políticas o los procedimientos del auditor de grupo, el auditor del componente puede alertar de la cuestión al ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo.

...

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartados 16-21)

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 1, 16 -21)

A38. La NIA 200¹⁰⁹ requiere que el auditor cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética aplicables pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo. Por ejemplo, es posible que ciertos requerimientos relacionados con la independencia solo sean aplicables al realizar auditorías de entidades cotizadas. La NIA 600 (Revisada) incluye requerimientos y orientaciones adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones sobre requerimientos de ética aplicables con los auditores de los componentes.

...

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref: Apartado 22-24)

...

A53. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a tomar decisiones informadas sobre las actuaciones adecuadas. Dicha información puede incluir:

- información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, incluido si se trata de una auditoría de grupo, el sector en el que opera y el marco de información financiera aplicable;
- el calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales;
- en relación con las auditorías de grupos, la naturaleza de las relaciones de control entre la entidad dominante y sus entidades y unidades de negocio; y
- si se han producido cambios en la entidad o en el sector en el que opera desde el anterior encargo de auditoría que puedan afectar a la naturaleza de los recursos que se requieren, así como al modo en que será dirigido, supervisado y revisado el trabajo del equipo del encargo.

A54. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de otras NIA, además de esta NIA, por ejemplo, con respecto:

- al establecimiento de un conocimiento de los términos del encargo de auditoría, tal como lo requiere la NIA 210¹¹⁰;
- a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240¹¹¹;
- al conocimiento del grupo, ~~de sus componentes~~ y de sus entornos, en el caso de una auditoría de los estados financieros de un grupo de conformidad con la NIA 600 (Revisada), y a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de los auditores de componentes;
- a la determinación de si involucrar a un experto del auditor y, en su caso, el modo de hacerlo de conformidad con la NIA 620; y
- a la estructura de gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)¹¹² y la NIA 265¹¹³.

¹⁰⁸ Véase el apartado 35.

¹⁰⁹ NIA 200, apartados 14 y A16–A19

¹¹⁰ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 9

¹¹¹ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

¹¹² NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

...

Recursos para el encargo (Ref: Apartados 25-28)

...

A60. Los recursos para la realización de un encargo de auditoría son asignados o puestos a disposición principalmente por la firma de auditoría, aunque pueden darse casos en los que el equipo del encargo obtiene directamente recursos para el encargo de auditoría. Por ejemplo, esto puede darse cuando el auditor de un componente está obligado por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo a expresar una opinión sobre los estados financieros de un componente, y el auditor del componente también es nombrado por la dirección del componente para aplicar procedimientos de auditoría en nombre del ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo. En esas circunstancias, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que el socio del encargo tome medidas diferentes, como solicitar información al auditor del componente, para determinar si los recursos asignados o puestos a disposición son suficientes y adecuados.

...

Recursos insuficientes o inadecuados (Ref: Apartado 27)

...

~~A76. En una auditoría de estados financieros de grupo, cuando los recursos son insuficientes o inadecuados en relación con el trabajo que está siendo realizado en un componente por el auditor del componente, el socio del encargo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección o la firma de auditoría para que se pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.~~

...

Realización del encargo

...

Dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 30)

...

Revisión por el socio del encargo (Ref: Apartados 30-34)

...

A92. El socio del encargo aplica el juicio profesional para identificar las áreas en las que el equipo del encargo ha realizado juicios significativos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que sean juicios significativos. Los juicios significativos en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la ejecución del encargo y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la importancia relativa.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
 - Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
 - La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- El proceso de valoración del riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en las que la consideración de los factores de riesgo inherente y la valoración del riesgo inherente requieren juicios significativos del equipo del encargo. La consideración por el equipo del encargo de relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información a revelar.
- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas significativas del encargo, por ejemplo,

conclusiones en relación con determinadas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones sobre la posibilidad de continuar como empresa en funcionamiento.

- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por expertos y las conclusiones obtenidas de esta.
- En situaciones de auditoría de grupo:
 - la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
 - decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo, ~~incluido, por ejemplo, en los casos en los que existen áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material de la información financiera de un componente;~~ y
 - la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de ésta.
- El modo en que han sido tratadas las cuestiones que afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión del auditor propuesta y las cuestiones que se deben comunicar en el informe de auditoría, por ejemplo, cuestiones clave de la auditoría, o un párrafo relativo a una «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento»

...

NIA 230– DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

...

Anexo

(Ref: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* – apartados 10–12
- NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* – apartado 41
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 45–48
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartado 30
- NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* – apartado 23
- NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros* – apartado 12
- NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material* – apartado 38
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* – apartado 14
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados* – apartados 28–30
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartado 15
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 39
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 28
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado ~~570~~59
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 36–37
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 25

...

NIA 240– RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

Responsabilidades del auditor (Ref: Apartado 9)

- A6. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento ~~a otros entre~~ auditores dentro del equipo del encargo de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en ~~componentes entidades o en unidades de negocio~~ de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo¹¹⁴.

...

NIA 250 (REVISADA)– CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 3-9)

...

Responsabilidad del auditor

...

Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

- A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento ~~a otros entre~~ auditores dentro del equipo del encargo de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en ~~componentes entidades o en unidades de negocio~~ de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo¹¹⁵.

...

¹¹⁴ Véanse, por ejemplo, los apartados R360.16 - 360.18 A1 del Código de ética del IESBA.

¹¹⁵ Véanse, por ejemplo, los apartados R360.16 - 360.18 A1 del Código de ética del IESBA.

NIA 260 (REVISADA)– COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 11)

....

A4. La NIA 600 (Revisada) incluye cuestiones específicas que deben ser objeto de comunicación por ~~los~~ auditores de un grupo con los responsables del gobierno del ~~grupo~~ del grupo¹¹⁶. Las cuestiones comunicadas pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención del auditor del grupo y que este considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. Los auditores de los componentes también pueden comunicar cuestiones a los responsables del gobierno del componente¹¹⁷. En esas circunstancias, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y de la cuestión a comunicar. En algunos casos, ~~varios componentes~~ varias entidades o unidades de negocio pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de ~~dichos componentes~~ dichas entidades o unidades de negocio son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando ~~estos componentes~~ entidades o unidades de negocio simultáneamente a efectos de comunicación.

...

¹¹⁶ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes), apartado 5749

¹¹⁷ NIA 600 (Revisada), apartado 45(i)

Requerimientos específicos en la NIGC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

En este anexo se identifican los apartados de la NIGC 1¹¹⁸ y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*– apartado 34(e)
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 22, 39(c) (i) y 41– 43
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartados 15, 20 y 23-25
- NIA 265, *Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno* – apartado 9
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartados 12-13
- NIA 505, *Confirmaciones externas* – apartado 9
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura* – apartado 7
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* - apartado 38
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 27
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartados 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento* – apartado 25
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 5749
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 20 y 31
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* – apartado 46
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 17
- NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartados 12, 14, 23 y 30
- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 12
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.* – apartado 18
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartados 17–19

...

NIA 300– PLANIFICACIÓN DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

Requerimientos

...

¹¹⁸ NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

Actividades de planificación

...

10A. El socio del encargo revisará la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Actividades de planificación

La estrategia global de auditoría (Ref: Apartado 7-8)

A8. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo puede incluir cuestiones como las siguientes:

- la naturaleza de recursos (humanos, tecnológicos o intelectuales) a emplear en áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, el empleo de miembros del equipo con experiencia para las áreas de riesgo elevado o la asignación de expertos para tratar cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, el número de miembros del equipo del encargo asignados para asistir al recuento físico de existencias en múltiples centros de trabajo, la naturaleza y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión ~~del de su trabajo de otros auditores~~ en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado;
- cuándo van a emplearse dichos recursos; como, en una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave; y
- el modo en que se dirigen, supervisan o utilizan dichos recursos. Por ejemplo, cuándo se espera que se celebren las reuniones informativas y de conclusiones del equipo, la forma prevista de las revisiones del socio y del gerente del encargo (por ejemplo, dentro o fuera de la entidad).

...

Anexo

(Ref: Apartados 7-8, A8-A11)

Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría

Este anexo proporciona ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar al gestionar la calidad en el encargo. Muchas de estas cuestiones influirán en su estrategia global de auditoría y en su plan de auditoría detallado. Los ejemplos que se ofrecen abarcan un amplio espectro de cuestiones aplicables a numerosos encargos. Aunque algunas de las cuestiones mencionadas a continuación pueden ser requeridas por otras NIA, no todas ellas son aplicables a todos los encargos de auditoría, y además la lista no es necesariamente exhaustiva.

Características del encargo

...

- ~~La amplitud prevista~~ El alcance previsto de la auditoría, incluidos, ~~el número y los centros de trabajo de los componentes que se van a incluir en los que está previsto que se realice trabajo de auditoría para los fines de la auditoría del grupo, y el grado de participación de los auditores de los componentes.~~
- La naturaleza de las relaciones de control entre una sociedad dominante y sus ~~componentes~~ entidades o sus unidades de negocio que determinan el modo en que va a ser consolidado el grupo.
- ~~La medida en que los componentes son auditados por otros auditores.~~
- La naturaleza de los segmentos de negocio a auditar, incluida la necesidad de conocimientos especializados.
- La moneda de presentación de la información financiera, incluida la necesaria conversión monetaria de la información financiera auditada.
- El requerimiento ~~La necesidad de una auditoría de estados financieros por motivos legales, reglamentarios u otros una auditoría~~

~~de los estados financieros individuales, exigida por Ley,~~ además del trabajo de auditoría a efectos de ~~consolidación~~ la auditoría de un grupo.

...

Objetivos de información, momento de realización de la auditoría y naturaleza de las comunicaciones

...

- Comunicación con auditores de componentes sobre los tipos y fechas de las de informes previstos y su fecha de emisión y sobre otras comunicaciones relacionadas con la auditoría de componentes el trabajo de auditoría realizado a efectos de la auditoría de un grupo.
- La naturaleza y momento previstos para realizar las comunicaciones entre miembros del equipo del encargo, incluidos la naturaleza y el momento de realización de las reuniones del equipo, así como el momento de realización de la revisión del trabajo de auditoría realizado.

...

Factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la NIA 320¹¹⁹ y, cuando proceda:
 - La determinación de la importancia relativa para la realización del trabajo de los componentes y su comunicación a los auditores de componentes, de conformidad con la NIA 600 (Revisada)¹²⁰.
 - ~~La identificación preliminar de los componentes significativos y de~~ Las expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, los saldos contables y la información a revelar que puedan ser significativos materiales.

...

NIA 315 (REVISADA 2019) IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartados 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se utilice para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude¹²¹. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)¹²² en relación con las estimaciones contables;
- NIA 550 en referencia con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada)¹²³ en relación con la empresa en funcionamiento y
- NIA 600 (Revisada)¹²⁴ en relación con los estados financieros de grupos.

...

¹¹⁹ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

¹²⁰ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartados 21-23 y 40(e) 35-36

¹²¹ NIA 240, apartados 12-27

¹²² NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

¹²³ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

¹²⁴ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartados 17-18)

...

Graduación

...

A45. Cuando el encargo es realizado por un equipo del encargo numeroso, como en el caso de la auditoría de los estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El socio del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con cualificaciones o conocimientos específicos y los responsables ~~de las auditorías de~~ del trabajo a realizar en los componentes, delegando la discusión con otros miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

...

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 28–37)

...

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

...

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor centrar más su atención en los riesgos que están en la parte más alta del espectro de riesgo inherente, realizando determinadas actuaciones que constituyen respuestas requeridas, que incluyen:

- ...
- La NIA 600 (Revisada) requiere que el auditor del grupo evalúe lo adecuado del diseño y de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o de riesgos significativos, sobre los que el auditor de un componente está determinando los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar una mayor participación del socio del encargo del grupo si el riesgo significativo está relacionado con un componente en una auditoría del grupo y que el equipo del encargo del grupo dirija el trabajo que se requiere en el componente que realice el auditor del componente¹²⁵.

...

NIA 320– IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE UNA AUDITORÍA

...

Definiciones

9. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo: ~~se refiere a la e-~~ Cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

¹²⁵ NIA 600, apartados 30 y 42, 42

(b) Riesgo de agregación: la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para el estado financiero en su conjunto

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

...

Importancia relativa para la ejecución del trabajo (Ref: Apartado 11)

A13. La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (que, de acuerdo con su definición, viene constituida por una o varias cifras) se fija por debajo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto para reducir el riesgo de agregación ~~–reducir a un nivel adecuadamente bajo a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.~~ De igual modo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo correspondiente a un nivel de importancia relativa establecido para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar se determina a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en esos tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar supere el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

...

NIA 402– CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

...

Procedimientos posteriores a aplicar cuando no se puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref: Apartado 12)

...

A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios relacionados con los servicios prestados a la entidad usuaria. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede encontrar orientaciones útiles en la NIA 220600, (Revisada)¹²⁶ ya que se refiere a la determinación de la competencia y capacidad del otro ~~al~~

¹²⁶ NIA 220. (Revisada). Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros. El apartado 2 de la NIA-600 Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) indica que indica que: “Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los de grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran...”. Véase también el apartado 19 de la NIA-600.

~~conocimiento de otro auditor (incluidas su independencia y su competencia profesional), a la dirección y supervisión y la participación en el trabajo de otro del otro auditor, de cara a la planificación de la naturaleza, momento de realización y extensión del dicho trabajo asignado al otro auditor, y a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.~~

...

NIA 501– EVIDENCIA DE AUDITORÍA - CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref: Apartado 4(a))

...

A3. Entre las cuestiones relevantes en la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta NIA) se incluyen, por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, incluida la importancia relativa de las existencias y los riesgos de incorrección material en las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. ~~La NIA 600¹²⁷ trata de la participación de otros auditores y, por consiguiente, puede resultar relevante si dicha participación está relacionada con la presencia en un recuento físico de existencias en un lugar lejano.~~
- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La NIA 620¹²⁸ trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

...

NIA 510– ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA - SALDOS DE APERTURA

...

Anexo

...

¹²⁷ NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

¹²⁸ NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor

Ejemplo 1:

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)¹²⁹).
- ...

Ejemplo 2:

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

NIA 550– PARTES VINCULADAS

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

La identidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref: Apartado 13(a))

A13. En el contexto de una auditoría de un grupo, la NIA 600 (Revisada) requiere que el ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo solicite a los auditores de los componentes que comuniquen de manera oportuna las relaciones con partes vinculadas que no hayan sido identificadas previamente por la dirección del grupo o por el auditor del grupo ~~proporcione al auditor de cada componente una relación de las partes vinculadas preparada por la dirección del grupo y en la que se haga constar cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento~~¹³⁰. Cuando la entidad sea un componente de un grupo, dicha Esa información constituye una base útil para las indagaciones del ~~auditor~~ auditor del grupo ante la dirección sobre la identidad de las partes vinculadas.

¹²⁹ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

¹³⁰ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes), apartado 32(b)-40(e)

...

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23)

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción:
 - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo consolidado).
 - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
 - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
 - Implica a partes vinculadas no identificadas previamente.
 - Se procesa de un modo inusual.
- Si la dirección ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la dirección se centra más bien en un determinado tratamiento contable en lugar de prestar la debida atención a las condiciones económicas que subyacen en la transacción.

En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la dirección y las condiciones de la transacción con la parte vinculada, el auditor deberá, de conformidad con la NIA 500¹³¹, considerar la fiabilidad de las explicaciones y manifestaciones de la dirección sobre otras cuestiones significativas.

...

NIA 570 (REVISADA)– EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

...

Anexo

...

Ejemplo 1 – Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)¹³²).

...

...

Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.

¹³¹ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 11

¹³² NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

...

Ejemplo 3 – Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

...

NIA 610 (REVISADA 2013) - UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

...

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

Factores que afectan a la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref: Apartados 17-19)

...

A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:

- Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- Procedimientos sustantivos que implican juicios limitados.
- Observaciones de recuentos de existencias.
- Seguimiento de transacciones a través del sistema de información para la preparación de información financiera.
- Realización de pruebas de cumplimiento de requerimientos reglamentarios.
- ~~En algunas circunstancias, auditorías o revisiones de la información financiera de entidades dependientes que no sean componentes significativos del grupo (cuando no exista conflicto con los requerimientos de la NIA 600).~~¹³³

...

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha

¹³³ NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

utilización

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría (Ref: Apartados 5, 26 -28)

A31. En las jurisdicciones en las que exista una disposición legal o reglamentaria que prohíba la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, es importante en las circunstancias de una auditoría de un grupo que ~~los auditores~~ el auditor del grupo considere si la prohibición se extiende a los auditores de los componentes y, en tal caso, aborden esta cuestión en la comunicación a los auditores de los componentes¹³⁴.

...

NIA 700 (REVISADA)– FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

...

Requerimientos

...

Informe de auditoría

...

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

...

39. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros", además: (Ref: Apartado A50)

...

- (c) Cuando sea aplicable la NIA 600 (Revisada)¹³⁵, describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:
 - (i) las responsabilidades del auditor son planificar y ejecutar la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o ~~actividades empresariales de las unidades de negocio dentro~~ del grupo como base para formarse para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - (ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y revisión ~~realización de la auditoría~~ del trabajo de auditoría realizado para los fines de la auditoría del grupo; y
 - (iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor¹³⁶.

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

...

¹³⁴ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes), apartado 25(a)40(b)

¹³⁵ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

¹³⁶ NIA 600 (Revisada), apartado 53

...

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 28)

...

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

A38. En el caso de auditorías de grupos ~~en los para las~~ que hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, la mención de la jurisdicción en el informe de auditoría normalmente corresponde a los requerimientos de ética que son aplicables al ~~equipo del encargo auditor~~ del grupo. Esto es así porque, en una auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo¹³⁷.

A39. Las NIA no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, los requerimientos del Código de Ética del IESBA u otros requerimientos de ética a los que esté sujeto el ~~equipo del encargo auditor~~ del grupo, ni requieren las NIA que el auditor del componente esté, en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al ~~equipo del encargo auditor~~ del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, en el caso de la auditoría de un grupo pueden ser complejos. La NIA 600 (Revisada)¹³⁸ proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas las situaciones en las que el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo.

...

Anexo

...

Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

¹³⁷ NIA 600 (Revisada), apartados A56–A57, A66–A68)apartado A37

¹³⁸ NIA 600 (Revisada), apartados 25.27+9–20

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados¹³⁹

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

...

- ~~Obtenemos~~ Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada ~~en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para en relación con la información~~ financiera de las entidades o de las unidades de negocio del grupo como base para ~~expresar la formación de una opinión~~ sobre los estados financieros ~~consolidados del grupo~~. Somos responsables de la dirección, supervisión y revisión ~~realización~~ de la auditoría del trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

...

Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada requeridos por las disposiciones legales o reglamentarias. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

NIA 701– COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

¹³⁹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9-10)

...

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

...

A15. Varias NIA requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:

- La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría¹⁴⁰. Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
 - Transacciones con partes vinculadas¹⁴¹, en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (distintos del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
 - Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a información ~~por el equipo del encargo del grupo o a personas~~ puede que haya sido restringido¹⁴².
- La NIA 220 (Revisada) establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas, cuestiones sobre las cuales las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren consulta¹⁴³ y otras cuestiones que según el juicio profesional del socio del encargo, requieren ser consultadas. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a otros dentro o fuera de la firma de auditoría, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas y los juicios significativos que hayan surgido durante el encargo de auditoría con el revisor de la calidad del encargo¹⁴⁴.

...

NIA 705 (REVISADA)– OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

...

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6(b))

...

A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:

- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
- Los registros contables de un componente significativo para el que se ha determinado que son necesarios procedimientos de auditoría posteriores para los fines de la auditoría del grupo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

¹⁴⁰ NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21

¹⁴¹ NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado A42

¹⁴² NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 5749(c)

¹⁴³ NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 35

¹⁴⁴ NIA 220 (Revisada), apartado 36

Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)¹⁴⁵).
- ...

Ejemplo 2 – Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

Ejemplo 4 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

¹⁴⁵ NIA 600 (Revisada). Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

Ejemplo 5 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

NIA 706 (REVISADA)– PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Anexo 3

...

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)¹⁴⁶).
- ...

...

Anexo 4

...

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

NIA 710 - INFORMACIÓN COMPARATIVA - CIFRAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

...

Anexo

...

Ejemplo 1 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

¹⁴⁶ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)¹⁴⁷).
- ...

Ejemplo 2 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

Ejemplo 3 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

Ejemplo 4 – Estados financieros comparativos

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

NIA 720 (REVISADA) – RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría

¹⁴⁷ NIA 600 (Revisada). Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

(Ref: Apartado 14(b))

...

A35. El auditor puede determinar que remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de los componentes que correspondan, es adecuado como base para determinar si existe una incongruencia material. Por ejemplo:

- Cuando la otra información describa el abandono previsto de una de las principales líneas de producto y, a pesar de que el auditor tenga conocimiento de dicho abandono previsto, puede indagar ante el miembro del equipo del encargo que aplicó los procedimientos de auditoría en dicha área para fundamentar la consideración del auditor de si existe o no una incongruencia material con el conocimiento obtenido por él durante la realización de la auditoría.
- Cuando la otra información describa detalles importantes de una demanda judicial tratada en la auditoría, pero el auditor no los puede recordar adecuadamente, es posible que tenga que remitirse a la documentación de auditoría en la que se resumen esos detalles para apoyar su recuerdo.

A36. Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de los componentes que correspondan y, en tal caso, el grado en que debe hacerlo, es una cuestión de juicio profesional del auditor. Sin embargo, puede que no sea necesario que el auditor se remita a la documentación de auditoría pertinente o indague ante los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de los componentes que correspondan, en relación con alguna cuestión incluida en la otra información.

...

Anexo 2

...

Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)¹⁴⁸).
- ...

...

Ejemplo 2 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

¹⁴⁸ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

Ejemplo 3 – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 4 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 5 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material en los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
 - ...
- ...

Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

NIA 805 (REVISADA)– CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO Y DE ELEMENTOS, CUENTAS O PARTIDAS ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta NIA no es de aplicación en circunstancias en las que al informe del los procedimientos de auditoría son aplicados por el auditor de un componente ~~que se emita como resultado del trabajo realizado~~ sobre la información financiera de un componente, ~~a petición del equipo del encargo del grupo~~ a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo. (Véase la NIA 600 (Revisada))¹⁴⁹.

...

NIER 2400 (REVISADA) - ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIER (Ref: Apartado 1-2)

...

Revisiones de información financiera de componentes en el contexto de una auditoría de los estados financieros de un grupo de entidades

- ~~A2. Los encargos de revisión de conformidad con esta NIER pueden ser solicitados para componentes por el auditor de los estados financieros de un grupo de entidades. Dicho encargo de revisión realizado de conformidad con esta NIER puede venir acompañado por una solicitud del auditor del grupo de realizar trabajo o procedimientos adicionales según lo requieran las circunstancias del encargo de la auditoría del grupo.~~

...

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

...

Acuerdo de los términos del encargo

...

Revisión de componentes de grupos de entidades

- ~~A54. El auditor de los estados financieros de un grupo de entidades puede solicitar que un profesional ejerciente realice una revisión de~~

¹⁴⁹ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

la información financiera de un componente del grupo. Dependiendo de las instrucciones del auditor del grupo, la revisión de la información financiera del componente se puede realizar de conformidad con esta NIER. El auditor del grupo puede también especificar procedimientos adicionales que complementen el trabajo realizado para la revisión realizada de conformidad con esta NIER. Cuando el profesional ejerciente que realiza la revisión es el auditor de los estados financieros de la entidad, la revisión no se realiza de conformidad con esta NIER.

...

Realización del encargo

...

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref: Apartados 45-46)

...

A78. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, el profesional ejerciente también puede tener en cuenta:

- Si una entidad es un componente de un grupo de entidades o una entidad asociada de otra entidad.
- ...

Diseño y aplicación de procedimientos (Ref: Apartados 47, 55)

...

A80. Cuando se contrata al profesional ejerciente para revisar los estados financieros de un grupo de entidades, la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos para la revisión tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos de un encargo de revisión que se mencionan en esta NIER, pero en el contexto de los estados financieros del grupo.

...

Procedimientos analíticos (Ref: Apartados 46-47, 49)

A90. En una revisión de estados financieros, la aplicación de procedimientos analíticos facilita al profesional ejerciente:

- La obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, así como poder identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La identificación en los estados financieros de incongruencias o desviaciones con respecto a tendencias, valores o estándares esperados, como el grado de congruencia de los estados financieros con datos clave, así como con indicadores de resultados clave.
- La obtención de evidencia corroborativa en relación con otros procedimientos de indagación o analíticos realizados con anterioridad.
- Su utilización como procedimientos adicionales cuando llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le inducen a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales. Un ejemplo de procedimiento adicional de ese tipo es un análisis comparativo de las cifras mensuales de ingresos y costes entre centros de beneficio, sucursales u otros componentes~~centros de beneficio, sucursales u otros componentes~~ de la entidad, para proporcionar evidencia sobre información financiera contenida en partidas o información revelada en los estados financieros.

...