Contenido

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200: OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA 3
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 210: ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA 20
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220: CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS 34
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 230: DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA 46
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240: RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE 54
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 250 (REVISADA): CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS 82
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (REVISADA): COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD 94
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 111
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 300: PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS 118
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA): IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO 126
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320: IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA 160
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 330: RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS 166
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 402: CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS 181
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 450: EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACION DE LA AUDITORÍA 195
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 500: EVIDENCIA DE AUDITORÍA 203
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 501: EVIDENCIA DE AUDITORÍA – CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS 214
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 505: CONFIRMACIONES EXTERNAS 221
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510: ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA228
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 520: PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS 236
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 530: MUESTREO DE AUDITORÍA 241
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 540: AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES, INCLUIDAS LAS DE VALOR RAZONABLE, Y DE LA INFORMACIÓN RELACIONADA A REVELAR 250
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550: PARTES VINCULADAS 278
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 560: HECHOS POSTERIORES AL CIERRE 295
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 (REVISADA): EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO 303
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 580: MANIFESTACIONES ESCRITAS 320
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600: CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES) 329
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610 (REVISADA 2013): UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS 359
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 620: UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR 372
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (REVISADA): FORMACION DE LA OPINIÓN Y EMISION DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS 384
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 701: COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE 418
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA): OPINION MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE 433
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706 (REVISADA): PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE 451
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 710: INFORMACIÓN COMPARATIVA—CIFRAS CORRESPONDIENTES DE PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS 461
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720 (REVISADA): RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN 474

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 800 (REVISADA): CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS.....503
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. 517
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 810 (REVISADA): ENCARGOS PARA INFORMAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS 534
NOTA INTERNACIONAL DE PRÁCTICAS DE AUDITORIA 1000: CONSIDERACIONES ESPECIALES DE LA AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS.....551

Nota: La presente compilación se encuentra basada en los Decretos expedidos en Colombia, por lo que en caso de presentarse alguna diferencia con la versión oficial, prima la establecida en los decretos.

Normas Internacionales de Auditoría

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)

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 A30–A54)

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 financieros.[1] 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 y de su entorno, incluido el 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 aplicables.[2]

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA se aplica 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:

---

[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.*

[2] Véase, por ejemplo, NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* y la NIA 240, apartado 43*, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

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

(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 específicamente requerida 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 sólo 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 ésta. 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.

(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" 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 A1–A1a)

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 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 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.

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:

(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 el sistema de control interno 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 la auditoría de estados financieros

14. El auditor cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartados A16–A19)

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 A20–A24)

Juicio profesional

16. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartados A25–A29)

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 A30–A54)

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 A55–A59)

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 A60–A68)

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 A69–A71)

    (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 A72)

    (b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartado A73)

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 A74–A75)

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 A76)

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 documentado.[4] (Ref.: Apartados A77–A78)

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.

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

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

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:

(ii) 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;

(iii) 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

(iv) 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 (International Accounting Standards Board (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 (International Public Sector Accounting Standards Board) 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 aplicable.[5] 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 específicos.[6]

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 auditoría.[7]

Consideraciones específicas para auditorías en el 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 disposiciones.[8]

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 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

[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 A59.

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.

3. **Requerimientos de ética relativos a la 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 partes A y B del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética de IESBA) [International Ethics Standard Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (the IESBA Code)] relativos a la auditoría de estados financieros, así como los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

A17. La parte A del Código de ética de IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el auditor en la realización de una auditoría de estados financieros y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales a cumplir por el auditor según el Código de ética de IESBA son:

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

La parte B del Código de ética de IESBA detalla el modo en que el marco conceptual debe aplicarse en situaciones específicas.

.

A18. En el caso de un encargo de auditoría, es de interés público y constituye, por tanto, una exigencia del Código de ética de IESBA, que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría. La independencia, según el Código de ética de 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.

A19. La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1,[9] o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes,[10] 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 independencia.[11] 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, 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.[12] 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

[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.

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)

A20. 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.

A21. 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.

A22. 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.

A23. 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 auditoría.[13] 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 cuestión.[14]

A24. 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.

Juicio profesional (Ref.: Apartado 16)

A25. 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.

A26. 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.

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

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

[14] NIA 240, apartado 13; NIA 500, apartado 11; NIA 550, *Confirmaciones externas*, apartados 10-11 y 16.

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,[15] facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.

A28. 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.

A29. 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 auditoría.[16] 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 auditoria (Ref.: Apartados 5 y 17)

4. Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

A30. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar 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 ésta para la auditoría actual[17]) 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.

A31. 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.

A32. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de 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 origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A33. 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

A34. 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.

A35. 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

[15] NIA 220, apartado 18.

[16] NIA 230, apartado 8.

[17] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 9.

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

A36. 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.

A37. 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.

A38. 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.

A39. 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.

A40. El riesgo inherente es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros. Por ejemplo, puede ser más elevado en el caso de cálculos complejos o de cuentas integradas por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una significativa incertidumbre en la estimación. 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.

A41. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento del control interno 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 interno. 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, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar.[18]

A42. Por lo general, las NIA no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de los "riesgos de incorrección material". Sin embargo, el auditor puede hacer valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría y de las consideraciones prácticas que tenga en cuenta. 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.

A43. La NIA 315 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

5. Riesgo de detección

A44. 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

[18] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 7-17.

de detección aceptable y, en consecuencia, la evidencia de auditoría requerida por el auditor deberá ser más convincente.

A45. 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,

6. 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.

A46. La NIA 300[19] 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

A47. 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

A48. 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 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 dirección.[20]

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

A49. 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 autentificación de documentos, ni se pretende que lo sea.

[19] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros.*

[20] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar* y NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 12.

- 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

A50. 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 informa

A51. 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.

A52. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A51, 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 relacionadas;[21] 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 población.[22]

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

A53. 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 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 550[23] para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la NIA 250[24] 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)[25] para más detalles.

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

A54. 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.

---

21 NIA 315 (Revisada), apartados 5-10.

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

23 NIA 550, *Partes vinculadas.*

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

25 NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Naturaleza de las NIA (Ref.: Apartado 18)

A55. 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.

A56. 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.

A57. 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.

A58. 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 en el sector público

A59. 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 (International Organization of Supreme Audit Institutions) 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)

A60. 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 ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.

A61. 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 especial, puede:

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación.
- Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias.

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 puede proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIA.

A62. 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 la correspondiente NIA o en el título e introducción del anexo.

A63. 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.

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 (International Auditing and Assurance Standards Board) 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.

A65. 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 específicas para entidades de pequeña dimensión

A66. 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 (habitualmente una sola persona, ya sea una persona física u otra entidad que posee a la entidad siempre que el propietario presente 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) reducido número de 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.

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

A67. Las consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión incluidas en las 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.

A68. 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)

A69. 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 persigue la 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.

A70. 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.

A71. 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 A55, 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) 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) puede desarrollar el modo en que los objetivos y requerimientos de otras NIA, como la NIA 315 (Revisada) 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, 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))

A72. 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. 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))

A73. 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)

A74. 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)[26] es aplicable.

A75. 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 alcance[27] supone un requerimiento condicional explícito.
- El requerimiento de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad[28] 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 aplicable,[29] 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)

A76. La NIA 230 establece requerimientos de documentación en los casos excepcionales en los que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable.[30] Las NIA no exigen el cumplimiento de un requerimiento que no sea aplicable en las circunstancias concurrentes en la auditoría.

---

[26] NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2.

[27] NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, apartado 13.

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

[29] NIA 501, *Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 13.

[30] NIA 230, apartado 12.

Objetivo no alcanzado (Ref.: Apartado 24)

A77. 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.

A78. 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.

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)

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 la auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad. La NIA 220[31] 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 se aplica 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 premisa[32] 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 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

[31] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*.

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

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 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 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 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.[33] (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);[34] 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 pudieran interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser este el caso,

    (b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar dicha posible interpretación errónea.[35]

---

[33] NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*.

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

[35] NIA 706 (Revisada).

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 NIA.[36] (Ref.: Apartados A38–A39)

***

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 características.[37] 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 220.[38] 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 de aseguramiento es que los criterios a los que se refiere la definición de encargo de aseguramiento sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe.[39] 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

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

[37] Marco Internacional de los encargos de aseguramiento, apartado 17.

[38] NIA 220, apartados 9-11.

[39] *Marco Internacional de encargos de aseguramiento*, apartado 17(b)(ii).

información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe determinarán el marco de información financiera aplicable en dichas circunstancias. La NIA 800 examina la aceptabilidad de los marcos de información financiera diseñados para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos.[40]

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 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 (International Accounting Standards Board);
- las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board); 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).[41] 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

[40] NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 8.

[41] NIA 200, apartado A4.

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 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 responsabilidades.[42] 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 adecuada.[43] 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 interno.[44]

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, que pueden describirse como el entorno de control: el proceso de valoración del riesgo por la entidad; el sistema de información, incluidos los correspondientes procesos de negocio relevantes para la información financiera y su comunicación; las actividades de control; y el seguimiento de los controles. Esta división, sin embargo, no refleja necesariamente el modo en que una entidad

[42] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartados 10-11.

[43] NIA 580, apartado A26.

[44] NIA 315 (Revisada,) *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado A54.

concreta diseña, implementa y mantiene su control interno, o el modo en que clasifica un determinado elemento.[45] 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.: Apartados (b)(iii)(b))

A19A. 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 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*.

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 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[46] (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

---

[45] NIA 315 (Revisada) apartado A59 y Anexo 1.

* Cuando las modificaciones de concordancia entren en vigor, este párrafo se convertirá en el párrafo A20 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

[46] 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.

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 200.[47] 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 701.[48]
- 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 información,[49] con 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.

---

[47] NIA 200, apartados 3-9.

[48] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[49] Tal como se define en la NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

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 financiera.[50]

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 auditoría.[51] 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.

[50] 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.

[51] NIA 200, apartado 20.

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.

Anexo 1

(Ref.: Apartados A24–A26)

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 de esta NIA). 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 ABC:[52]

[*Objetivo y alcance de la auditoría*]

Han solicitado ustedes[53] 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 entidad.[54] 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.

[52] 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.

[53] 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.

[54] 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.

- 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.

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][55] 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 Financiera;[56]

(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) proporcionarnos:[57]

  (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 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.

---

55 Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

56 O, si procede, "para la preparación de estados financieros que expresan la imagen fiel de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera".

57 Véanse en el apartado A24 ejemplos de otras cuestiones relativas a las responsabilidades de la dirección que se pueden incluir.

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)
.....
Nombre y cargo
Fecha

Anexo 2

(Ref.: Apartado A10)

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)

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 tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

   (a) la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

   (b) los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.[58]

   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 de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma o por 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 emitido por el auditor 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 encargo:[59] 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.

---

[58] 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.

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

(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 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 red.[60] 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).[61]

(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: normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo, y que habitualmente comprenden las partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética de IESBA) [International Ethics Standards Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code)] relativas a la auditoría de los estados financieros, junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.

(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

[60] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor,* apartado 6(a), define el término "experto del auditor".

[61] En la NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, se establecen límites a la utilización de la 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.

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)

Requerimientos de ética aplicables

9. Durante la realización del encargo de auditoría, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante situaciones evidentes de incumplimiento por los miembros del equipo del encargo de los requerimientos de ética aplicables. (Ref.: Apartados A4–A5)

10. Si llegan a conocimiento del socio del encargo, a través del sistema de control de calidad de la firma o de cualquier otro modo, elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, después de consultar a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas a adoptar. (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 circunstancias y relaciones que supongan 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; y

    (c) adoptará las medidas adecuadas para eliminar dichas amenazas o para reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se considera adecuado, para renunciar 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–A9)

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 A9)

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 A10–A12)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y realización

15. El socio del encargo se responsabilizará:

    (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 A13–A15, A20)

(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 A16–A17, A20)

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 A18–A20)

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 A21–A22)

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 A23–A25)

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 A26–A28, A30–A32)

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 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 de auditoría seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas. (Ref.: Apartados A29–A32)

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.: Para A33–A35)

Documentación

24. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[62]

    (a) Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas.

    (b) 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.

    (c) Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría.

    (d) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo de auditoría. (Ref.: Apartado A36)

25. El revisor de control de calidad del encargo presentará, para el encargo de auditoría revisado, pruebas documentales de 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 de auditoría o con anterioridad a ella; 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 éste, 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 de los encargos 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.

[62] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

***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 mediante sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, merced al proceso de seguimiento.

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 correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma;

(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 de IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional, a saber:

(a) Integridad;

(b) objetividad;

(c) competencia y diligencia profesionales,

(d) confidencialidad; y

(e) comportamiento profesional.

Definición de "firma de auditoría", "red" y "firma de la red" (Ref.: Apartados 9–11)

A5. Las definiciones de "firma de auditoría", "red" y "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 de 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 gestión u otros medios; y

(c) una entidad controlada por ellos mediante vínculos de propiedad, de dirección u otros medios.

El Código de ética de 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 las salvaguardas no puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable. En tal caso, según lo

requerido en el apartado 11(c), el socio del encargo informará a la persona o personas adecuadas pertenecientes a la firma de auditoría a fin de determinar las medidas adecuadas, lo que puede incluir la eliminación de la actividad o del interés que crea la amenaza, 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 existente.[63] 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.

A8a. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables[64] 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 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 encargo.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartados 12–13)

A9. 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 y A8. 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)

A10. 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, A21 y A22.

A11. 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

[63] NICC 1, apartado 27(a).

[64] Véase, por ejemplo, la Sección 210.14 del Código del IESBA.

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

A12. En el sector público, la competencia adicional apropiada puede incluir las cualificaciones necesarias para cumplir los términos 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))**

A13. 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 200.[65]
- 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.

A14. 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.

A15. 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)

[65] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 15.

A16. De acuerdo con la NICC 1, las políticas y los procedimientos de la firma relativos a la responsabilidad de revisión se establecen basándose en que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo con más experiencia.[66]

A17. 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;
- 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 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.

Revisión por el socio del encargo del trabajo realizado (Ref.: Apartado 17)

A18. 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 revisiones.[67]

A19. 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 A18 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)

A20. 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)**

A21. 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.

[66] NICC 1, apartado 33.

[67] NIA 230, apartado 9(c).

A22. 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))

A23. 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 financieros.[68] 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.

A24. 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.

A25. 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 orientaciones al respecto.[69]

Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo (Ref.: Apartado 20)

A26. 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.

A27. 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.

A28. Cuando es aplicable la NIA 701,[70] 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)

A29. 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:

[68] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 49.

[69] NIA 230, apartados 14-16.

[70] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

- Los riesgos significativos detectados durante el encargo de acuerdo con la NIA 315 (Revisada),[71] y las respuestas a dichos riesgos de acuerdo con la NIA 330,[72], incluida la valoración por el equipo del encargo del riesgo de fraude y la respuesta a este de acuerdo con la NIA 240.[73]
- 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)

A30. 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)

A31. 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.

A32. Las entidades cotizadas a las que se refieren los apartados 21 y A29 no se encuentran habitualmente en el sector público. Sin 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)

A33. 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 eficazmente.[74]

A34. 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.

A35. 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))**

A36. 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

[71] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

[72] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[73] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

[74] NICC 1, apartado 48.

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

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)

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 auditor;[75] y

   (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales o 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 220.[76]
   - 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 1[77] o con los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.[78]
   - 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 o reglamentarios aplicables.

Definiciones

---

[75] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 11.

[76] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 15-17.

[77] 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.

[78] NIA 220, apartado 2.

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.

   (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 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 encontradas;

(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 ello; y

    (b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron 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 aplicado, en la 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. Dicha evidencia puede incluir procedimientos específicos aplicados para corroborar las respuestas de la dirección a las indagaciones del auditor.
  - 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).[79]

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).[80]
- 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.

[79] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 10.

[80] NIA 315 (Revisada), apartado 4(e).

- 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:

- 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 ejemplo, la razonabilidad de estimaciones contables significativas).
- 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 701,[81] 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

[81] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

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 auditoría.[82] 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 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 control interno, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320,[83] 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 aplicable[84] 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)[85]); o

[82] NIA 220, apartado 17.

[83] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

[84] NIA 200, apartado 22.

[85] NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2.

(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 auditoría.[86] Los consiguientes cambios en la documentación de auditoría han de revisarse de conformidad con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA 220,[87] 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 auditoría.[88] 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 auditoría.[89]

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 encargos.[90] 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 posterior.[91]

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.

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.

86 NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.
87 NIA 220, apartado 16.
88 NICC 1, apartado 45.
89 NICC 1, apartado A54.
90 NICC 1, apartado 47.
91 NICC 1, apartado A61.

- 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 44-47.
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 29.
- 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), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 32.
- 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, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 23.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 28.
- NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los 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)*

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)[92] y la NIA 330[93] 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–A6)

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 NIA.[94]

6. Como se indica en la NIA 200,[95] 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

[92] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

[93] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[94] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A53-A54.

[95] NIA 200, apartado A53.

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 procedimientos de control 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 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.

8a. 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 A5a)

(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

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

Objetivos

10. 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

11. 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 en 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

12. De conformidad con la NIA 200,[96] 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 A7–A8)

13. 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 A9)

14. 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.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo

15. La NIA 315 (Revisada) 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 discusión.[97] 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 A10–A11)

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

16. 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, incluido su control interno, como se requiere en la NIA 315 (Revisada),[98] el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 17-24 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

La dirección y otras personas de la entidad

17. 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 A12–A13)

    (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 A14)

    (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.

18. 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 A15–A17)

19. 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 A18)

---

96 NIA 200, apartado 15.

97 NIA 315 (Revisada), apartado 10.

98 NIA 315, apartados 5-24.

Responsables del gobierno de la entidad

20. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección,[99] 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 del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref.: Apartados A19–A21)

21. 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

22. 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

23. El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartado A22)

Evaluación de factores de riesgo de fraude

24. 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 A23–A27)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

25. De conformidad con la NIA 315 (Revisada), 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 revelar.[100]

26. 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 47 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 A28–A30)

27. 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 obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para dichos riesgos. (Ref.: Apartados A31–A32)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales

28. 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 financieros.[101] (Ref.: Apartado A33)

29. En la determinación de respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, el auditor:

---

[99] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

[100] NIA 315 (Revisada), apartado 25.

[101] NIA 330, apartado 5.

(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 A34–A35)

(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 A36)

Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones

30. 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 afirmaciones.[102] (Ref.: Apartados A37–A40)

Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección

31. 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.

32. 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 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 A41–A44)

(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 A45–A47)

(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 A48)

33. 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

[102] NIA 330, apartado 6.

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 32).

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartado A49)

34. 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 A50)

35. 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 A51)

36. 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 A52)

37. 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 A53)

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

38. 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 A54–A57)

Manifestaciones escritas

39. 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) los empleados que desempeñan 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 A58–A59)

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

40. 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 A59a–A60)

41. 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; o

    (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 A59a, A61–A63)

42. 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 A59a, A64)

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad

43. 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 A65–A67)

    (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

44. En relación con el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de la valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor incluirá en la documentación de auditoría[103] requerida por la NIA 315 (Revisada)[104] evidencia de:

    (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; y

    (b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones.

45. 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 330:[105]

    (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.

46. 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.

---

[103] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

[104] NIA 315 (Revisada), apartado 32.

[105] NIA 330, apartado 28.

47. 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 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 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 8a)

A5a. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales o lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* 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 grupo.[106]

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A6. 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 12–14)

A7. 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 los controles ejercidos sobre su preparación y mantenimiento, cuando sean relevantes. 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.

[15] Véanse, por ejemplo, las secciones 225.21-225.22 del Código del IESBA.

A8. 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.

A9. 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 comprobación.[107] 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 15)

A10. 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.

A11. 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 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.

[107] NIA 200, apartado A49.

- 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 17(a))

A12. 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

A13. 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 17(b))

A14. 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 18)**

A15. 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.

A16. 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.

A17. 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 entre los auditores internos* (Ref.: Apartado 19)**

A18. La NIA 315 (Revisada) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan orientaciones aplicables a las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna.[108] 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 20)

A19. 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 del control interno relevante. 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 competentes.[109]

A20. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de exposición de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles internos al riesgo 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

A21. 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 23)

A22. 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. 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 24)

A23. 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 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.

---

[108] NIA 315 (Revisada), apartados 6(a) y 23 y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*.

[109] 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.

A24. 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.

A25. 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 elemento de presión para cometer fraude;
- la percepción de una oportunidad para cometer fraude; y
- la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo 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 su existencia. 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.

A26. 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

A27. 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.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

***Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos* (Ref.: Apartado 26)**

A28. 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.

A29. 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.

A30. 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 27)

A31. La dirección puede ponderar la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar, así como la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir.[110] 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 ponderación, 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.

A32. 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. Al hacerlo, 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 dicho conocimiento 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.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales (Ref.: Apartado 28)

A33. 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 29 que se comentan a continuación.

Asignación y supervisión del personal (Ref.: Apartado 29(a))

A34. 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.

A35. 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.

Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 29(c))

A36. 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.

[110] NIA 315 (Revisada), apartado A56.

- 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 30)

A37. 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.

A38. 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.

A39. 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.

A40. 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 en respuesta a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección

Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref.: Apartado 32(a))

A41. 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.

A42. 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 diario, 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.

A43. 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 valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude.* La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la valoración por el auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude pueden facilitar a éste 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 pasos y procedimientos manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el libro diario y otros ajustes puede conllevar procedimientos y 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 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 al mismo grado de control interno que los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

A44. 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 32(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 32(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 32(b))

A45. 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.

A46. 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.

A47. La NIA 540 también requiere una revisión retrospectiva.[111] Dicha revisión se realiza como procedimiento de valoración del riesgo con el fin de obtener información sobre la eficacia del proceso de estimación realizado por la dirección en el periodo anterior, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación posterior de las estimaciones del periodo anterior que sea pertinente para realizar las estimaciones contables 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.

Fundamento empresarial de transacciones significativas (Ref.: Apartado 32(c))

A48. 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.

[111] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 9.

- 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 auditada.

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartados 34–37)

A49. 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 adecuadas.[112] 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 34)

A50. 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 35–37)

A51. 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.

A52. 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.

A53. La NIA 450[113] y la NIA 700 (Revisada)114 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 38)

A54. 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.

A55. 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.

---

[112] NIA 330, apartado 25.

[113] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

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

A56. 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 personas.[115]

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A57. 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 39)

A58. La NIA 580[116] 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.

A59. 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:

(a) 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

(b) 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 40–42)

A59a. 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 considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación a la dirección (Ref.: Apartado 40)

A60. 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 41)

A61. 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 escrito.[117] Debido a la naturaleza y lo delicado

[115] El *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, de IESBA, proporciona orientaciones sobre las comunicaciones con el auditor que sustituye al auditor actual.

[116] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

[117] NIA 260 (Revisada), apartado A38.

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.

A62. 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.

A63. 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.

Otras cuestiones relacionadas con el fraude (Ref.: Apartado 42)

A64. 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 43)

A65. La NIA 250 (Revisada)[118] 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.

A66. La determinación requerida por el apartado 43 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

A67. 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.

Anexo 1
(Ref.: Apartado A25)

Ejemplos de factores de riesgo de fraude

[27] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados A28-A34.

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 elementos de presión; 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.

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 elementos de presión

La estabilidad o rentabilidad se ve amenazada 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 efectivo.[119]

[119] 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.

- 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.

Los componentes del control interno son deficientes como consecuencia de:

- Un seguimiento inadecuado de los controles, 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 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 originadas por la apropiación indebida de activos

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y elementos de presión; 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 elementos de presión

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 llevarlos 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 exposición 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.

Un control interno inadecuado sobre los activos puede aumentar el grado de exposición 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 interno de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas adecuadas correctoras 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.

Anexo 2

(Ref.: Apartado A40)

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 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 la 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 las 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.

Anexo 3

(Ref.: Apartado A49)

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)

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.

La NIA 250 (Revisada) ha recibido la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (CSIP) que concluyó que se había seguido el debido proceso en el desarrollo de la norma y se había prestado la debida atención al interés público.

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 error.[120] 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

[120] NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría,* apartado 5

adecuadamente de conformidad con las NIA.[121] 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

   (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 200[122], 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.

[121] NIA 200, apartados A53-A54.

[122] NIA 200, apartado 15.

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)

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)[123], 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

[123] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 11.

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 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 auditor[124], 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

[124] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

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 financieros.[125]

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).[126]

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–A3)

(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 auditoría[127] 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 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.

[125] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, apartados 7-8.

[126] NIA 705 (Revisada), apartados 7 y 9.

[127] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

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 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) [128]o la NIA 800 (Revisada)[129] 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.
- Banca y otros productos y servicios financieros.
- Protección de datos.
- Pasivos y pagos por impuestos y pensiones.
- Protección del medioambiente.

[128] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 43.

[129] NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 11

- 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 de Ética para Profesionales de la Contabilidad* 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 grupo.

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, 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:

- 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, 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 funcionamiento.[130] 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 obtener.[131]

[130] Véase la NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[131] NIA 580, *Manifestaciones escritas,* apartado 4.

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 denunciante alerta al auditor de un incumplimiento).

A18. Las siguientes cuestiones ~~p~~ueden 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 actividades de control específicas, 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 A8a de la NIA 220[132] 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)

[132] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*

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 701[133], 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).[134]

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 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

[133] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[134] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.*

adicionales que pueden incluir informar a una autoridad competente ajena a la entidad. 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 Código.[135]

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 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 reglamentarias.

[135] Véanse, por ejemplo, la Sección 140.7

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)

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 265[136] 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 proporcionarle 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

[136] NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

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 considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

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 los siguientes:

   (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 éticos aplicables en relación con la independencia; y

        (i) todas las relaciones y otros asuntos existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el juicio profesional del auditor, 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) las salvaguardas aplicadas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas o para reducirlas 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 auditoría.[137] (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 sólo 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.

[137] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

- 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 aprobar[138] 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 315 (Revisada)[139] 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 comunicadas por los auditores de un grupo a los responsables del gobierno de la entidad.[140] 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:

[138] 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.

[139] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[140] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49.

- 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 encargo.[141] 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 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 701,[142] 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

[141] Véase el apartado 10 de la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

[142] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

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 requieren una consideración de auditoría especial. 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 los controles internos relevantes para la auditoría.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría.[143]
- 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 auditor.[144]
- 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 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 internos.[145]
- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
  - 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:

[143] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

[144] Véase la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

[145] *NIA 610* (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos, apartado 18 y NIA 610* (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos, apartado 31.*

- 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.

Hallazgos significativos de la auditoría. (Ref.: Apartado 16)

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.

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 auditoría.[146]

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 clave en la realización de estimaciones contables sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición. 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 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 valoración que hace el auditor de la adecuación de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación relacionada con las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y la calidad de la información revelada. 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:

[146] NIA 701, apartados 9-10.

- 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 modificada.[147]

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 corresponda.[148] 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 contenido esperados del informe de auditoría.[149] 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).[150]
- Cuando el informe de auditoría mencione una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).[151]

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

148 NIA 210, apartado 9.

149 NIA 210, apartado 10.

150 NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente,* apartado 30.

151 NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento, apartado* 25(d).

- Cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.[152]
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[153] 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).[154]

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 personal.[155] 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)[156] permite.

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera (Ref.: Apartado 16(e))

A26. En la NIA 300[157] 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 220.[158]

La independencia del auditor (Ref.: Apartado 17)

A29. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros.[159]

A30. Las relaciones y otros asuntos, así como las salvaguardas que deben comunicarse, varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, comprenden lo siguiente:

(a) las amenazas a la independencia, que pueden clasificarse como amenazas de interés propio, de autorrevisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación; y

(b) las salvaguardas establecidas por la profesión o por disposiciones legales o reglamentarias, las salvaguardas existentes dentro de la propia entidad, así como las salvaguardas establecidas en los propios sistemas y procedimientos de la firma de auditoría.

[152] NIA 701, apartado 17.

[153] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12.

[154] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información,* apartado 18(a).

[155] NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A63.

[156] NIA 700 (Revisada), apartado 41.

[157] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado A15.

[158] Véanse los apartados 19–22 y A23–A33 de la NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*.

[159] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 14.

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 de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, 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 tomar.[160]

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:

(a) 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;

(b) 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

(c) 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.

[160] Véase el apartado 290.39–49 del Código del IESBA que trata de los incumplimientos de los requerimientos de independencia.

- 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:

(a) 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;

(b) que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros; y

(c) 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 obliguen a 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 profesional ejerciente obtenga el consentimiento previo de la dirección o 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 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 factores relevantes, entre otros, 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 265.[161]

- 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 las salvaguardas correspondientes, como, por ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios distintos a la 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 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.

[161] NIA 265, apartados 9 y A14.

- 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 A4, 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) 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 externos.[162] Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo de incorrecciones materiales. 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.
- Obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- 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.

Anexo 1

(Ref.: Apartado 3)

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 1[163] y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos con los responsables del gobierno de la entidad. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la 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 21, 38(c)(i) y 40-42.
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 14, 19 y 22-24.
- 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 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.

[162] NIA 315 (Revisada), apartado A78.

[163] NICC 1, *Control de calidad para 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 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49.
- NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 18 y 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.

Anexo 2

(Ref.: Apartados 16(a), A19–A20)

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

- En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540,[164] tales como, por ejemplo:
    - El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.
    - Cambios en circunstancias que pueden originar nuevas estimaciones contables o la necesidad de revisar las estimaciones existentes.
    - Si la decisión de la dirección de reconocer o de no reconocer las estimaciones contables en los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable.

[164] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.*

- 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 y, de ser así, los motivos y el resultado de las estimaciones contables en ejercicios anteriores.
- El proceso seguido por la dirección para la realización de estimaciones contables (por ejemplo, cuando la dirección ha utilizado un modelo), así como si la base de medición seleccionada para la estimación contable es conforme con el marco de información financiera aplicable.
- Si son razonables las hipótesis significativas utilizadas por la dirección en el desarrollo de la estimación contable.
- En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.
- Los riesgos de incorrección material.
- Indicadores de un posible sesgo de la dirección.
- 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.
- Lo adecuado de la información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.

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)*

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[165] 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 control interno y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 (Revisada) y la NIA 330.[166] La NIA 260[167] 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 control interno relevante para la auditoría.[168] Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno 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 en el control interno no sólo 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)

---

165 NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartados 4 y 12.

166 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

167 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

168 NIA 315 (Revisada), apartado 12. Los apartados A68-A73 proporcionan orientaciones sobre los controles relevantes para la auditoría.

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, 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 a 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 actividades de control 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 fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas.

A4. Además, las entidades de pequeña dimensión suelen tener menos empleados, lo que puede limitar la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad de pequeña dimensión dirigida por el propietario, éste puede 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 incorrecciones.[169] 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 relevante o componente del control interno 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 relevantes con respecto a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en la dirección de la entidad.[170]

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

[169] NIA 315, apartado A74.

[170] NIA 260 (Revisada), apartado 13.

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 fundamental[171] 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 auditoría.[172]

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 concurran. 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.
- 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))

[171] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 14.

[172] NIA 230, apartado A21.

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 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 incumplimiento.[173] 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 dirección.[174]

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.

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 relevantes con respecto a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en la dirección de la entidad.[175]

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

[173] NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 22-28.

[174] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*. apartado 41.

[175] NIA 260 (Revisada), apartado 13.

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.

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)*+

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.

* Se han incorporado modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 15 de diciembre de 2013. Las modificaciones se identificaron en las páginas 948 a 955 del Manual 2012.

\+ Las modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, serán aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2014.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de planificar la 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 auditoría;[176]

[176] NIA 220, *Control de* calidad de la auditoría de estados financieros, apartados 12-13.

(b) evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, de conformidad con la NIA 220;[177] y

(c) establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210.[178] (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;
   (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, el momento de empleo y la 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, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315 (Revisada).[179]
   (b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330;[180]
   (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 auditoría:[181]
   (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 auditoría;[182] 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

[177] NIA 220, apartados 9-11.

[178] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría,* apartados 9-13.

[179] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

[180] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[181] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

[182] NIA 220, apartados 12-13.

La función y el momento de realización de la planificación (Ref.: Apartado 2)

A1. La naturaleza y la extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la 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:

- 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 planificación.[183]

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

[183] La NIA 315 (Revisada), apartado 10, 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 15, 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.

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;
- 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 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 entidad.[184]

***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 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 auditoría.[185]

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

[184] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado A13.

[185] NIA 220, apartados 15-17.

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 la 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 actividades de control relevantes, 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 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 estos asuntos 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 apertura.[186]
- 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

[186] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura*.

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. 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 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 320[187] 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 600.[188]
  - 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.
- 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.

---

[187] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

[188] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes),* apartados 21-23 y 40(c).

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA): IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2013)

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, 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, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2013.

Objetivo

3. 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, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

   (a) Afirmaciones: manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

   (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) 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.

   (d) Procedimientos de valoración del riesgo: procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de 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.

   (e) Riesgo significativo: riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

5. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. No obstante, los procedimientos de valoración del riesgo por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría. (Ref.: Apartados A1–A5)

6. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes:

(a) Indagaciones ante la dirección, ante las personas adecuadas de la función de auditoría interna (en caso de que exista esta función) y ante otras personas de la entidad que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error. (Ref.: Apartados A6–A13)

(b) Procedimientos analíticos (Ref.: Apartados A14–A17)

(c) Observación e inspección. (Ref.: Apartados A18)

7. El auditor considerará si la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad del cliente realizado por el auditor es relevante para identificar riesgos de incorrección material.

8. Si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, considerará si la información obtenida es relevante para identificar riesgos de incorrección material.

9. 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, determinará si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a su relevancia para la auditoría actual. (Ref.: Apartados A19–A20)

10. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo discutirán el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales, y la aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del encargo determinará las cuestiones que deben ser comunicadas a los miembros del equipo que no participaron en la discusión. (Ref.: Apartados A21–A24)

El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno

La entidad y su entorno

11. El auditor obtendrá conocimiento de lo siguiente:

(a) Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A25–A30)

(b) La naturaleza de la entidad, en particular:

(i) sus operaciones;

(ii) sus estructuras de gobierno y propiedad;

(iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar, incluidas las inversiones en entidades con cometido especial; y

(iv) el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia

para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros. (Ref.: Apartados A31–A35)

(c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente. (Ref.: Apartado A36)

(d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales. (Ref.: Apartados A37–A43)

(e) La medición y revisión del resultado financiero de la entidad. (Ref.: Apartados A44–A49)

El control interno de la entidad

12. El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor. (Ref.: Apartados A50–A73)

Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes

13. Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada ante el personal de la entidad. (Ref.: Apartados A74–A76)

Componentes del control interno

Entorno de control

14. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor evaluará si:

    (a) 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; y si

    (b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control. (Ref.: Apartados A77–A87)

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

15. El auditor obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso para:

    (a) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera;

    (b) la estimación de la significatividad de los riesgos;

    (c) la valoración de su probabilidad de ocurrencia; y

    (d) la toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos. (Ref.: Apartado A88)

16. Si la entidad ha establecido dicho proceso (denominado en lo sucesivo "proceso de valoración del riesgo por la entidad"), el auditor obtendrá conocimiento de tal proceso y de sus resultados. Cuando el auditor identifique riesgos de incorrección material no identificados por la dirección, evaluará si existía un riesgo subyacente de tal naturaleza que, a juicio del auditor, debería haber sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad. Si existe dicho riesgo, el auditor obtendrá conocimiento del motivo por el que el citado proceso no lo identificó, y evaluará si dicho proceso es adecuado en esas circunstancias o determinará si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con el proceso de valoración del riesgo por la entidad.

17. Si la entidad no ha establecido dicho proceso, o cuenta con uno ad hoc, el auditor discutirá con la dirección si han sido identificados riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y el modo en que se les ha dado respuesta. El auditor evaluará si es adecuada, en función de las circunstancias, la ausencia de un proceso de valoración del riesgo documentado o determinará si constituye una deficiencia significativa en el control interno. (Ref.: Apartado A89)

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación.

18. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluidas las siguientes áreas: (Ref.: Apartados A90-A92 y A95-A96)

    (a) los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativos para los estados financieros;

    (b) los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, se trasladan al mayor y se incluyen en los estados financieros;

    (c) los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al mayor. Los registros pueden ser tanto manuales como electrónicos;

    (d) el modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;

    (e) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y

    (f) los 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 A90–A93)

    Este conocimiento del sistema de información relevante para la información financiera incluirá los aspectos relevantes de dicho sistema relacionados con la información a revelar en los estados financieros obtenida al margen del mayor y de los auxiliares.

19. El auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad comunica las funciones y responsabilidades relativas a la información financiera y las cuestiones significativas relacionadas con dicha información financiera, incluidas: (Ref.: Apartados A97–A98)

    (a) comunicaciones entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad; y

    (b) comunicaciones externas, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras.

Actividades de control relevantes para la auditoría

20. El auditor obtendrá conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, que serán aquellas que, a su juicio, es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados. Una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a ellos. (Ref.: Apartados A99–A106)

21. Para llegar a conocer las actividades de control de la entidad, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad ha respondido a los riesgos derivados de las TI. (Ref.: Apartados A107–A109)

Seguimiento de los controles

22. El auditor obtendrá conocimiento de las principales actividades que la entidad lleva a cabo para realizar un seguimiento del control interno relevante para la preparación de información financiera, incluidas las actividades de control interno relevantes para la auditoría, y del modo en que la entidad inicia medidas correctoras de las deficiencias en sus controles. (Ref.: Apartados A110–A112)

23. Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna,[189] el auditor obtendrá conocimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna, su estatus dentro de la organización y las actividades que han sido o que serán realizadas. (Ref.: Apartados A113–A120)

24. El auditor obtendrá conocimiento de las fuentes de información utilizadas en las actividades de seguimiento realizadas por la entidad y la base de la dirección para considerar que dicha información es suficientemente fiable para dicha finalidad. (Ref.: Apartado A121)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

25. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en:

    (a) los estados financieros; y (Ref.: Apartados A122–A125)

    (b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (Ref.: Apartados A126–A131)

    que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.

26. Con esta finalidad, el auditor:

    (a) identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (incluidos los aspectos cuantitativos o cualitativos de dicha información a revelar) en los estados financieros; (Ref.: Apartados A132–A136)

    (b) valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los estados financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones;

    (c) relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar; y (Ref.: Apartados A137–A139)

    (d) considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría constituir una incorrección material. (Ref.: Apartado A140)

Riesgos que requieren una consideración especial de auditoría

27. Como parte de la valoración del riesgo descrita en el apartado 25, el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, un riesgo significativo. En el ejercicio de dicho juicio, el auditor excluirá los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo.

28. Para juzgar los riesgos que son significativos, el auditor considerará, al menos, lo siguiente:

[189] A efectos de las NIA, el término "función de auditoría interna" se define en la NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 14(a).

(a) si se trata de un riesgo de fraude;

(b) si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial;

(c) la complejidad de las transacciones;

(d) si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;

(e) el grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, en especial aquellas mediciones que conllevan un elevado grado de incertidumbre; y

(f) si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. (Ref.: Apartados A141–A145)

29. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo. (Ref.: Apartados A146–A148)

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

30. Con respecto a ciertos riesgos, el auditor 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 o saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento muy automatizado con escasa o ninguna intervención manual. En tales casos, los controles de la entidad sobre dichos riesgos son relevantes para la auditoría y el auditor obtendrá conocimiento de ellos. (Ref.: Apartados A149–A151)

Revisión de la valoración del riesgo

31. La valoración 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 adicional. Cuando el auditor haya obtenido evidencia de auditoría de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, o bien cuando haya obtenido nueva información, y en uno y otro caso sean incongruentes con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la valoración, el auditor revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores que hubiera planificado. (Ref.: Apartado A152)

Documentación

32. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[190]

(a) los resultados de la discusión entre el equipo del encargo, cuando lo requiera el apartado 10, así como las decisiones significativas que se tomaron;

(b) los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, detallados en el apartado 11, así como de cada uno de los componentes del control interno enumerados en los apartados 14-24; las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento; y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;

(c) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, identificados y valorados de conformidad con lo requerido en el apartado 25; y

(d) los riesgos identificados, así como los controles relacionados con ellos, respecto de los que el auditor ha obtenido conocimiento como resultado de los requerimientos de los apartados 27-30. (Ref.: Apartados A153–A156)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref.: Apartado 5)

A1. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad (denominado en lo sucesivo "conocimiento de la entidad"), es un proceso continuo y dinámico de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. El conocimiento constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor planifica la auditoría y aplica su juicio profesional a lo largo de ella. Por ejemplo:

- en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros;

[190] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

- en la determinación de la importancia relativa, de conformidad con la NIA 320;[191]
- al considerar la adecuación de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros;
- en la identificación de las áreas relacionadas con cantidades o información a revelar en los estados financieros en las que puede resultar necesaria una consideración especial de la auditoría; por ejemplo: en transacciones con partes vinculadas, o en la valoración por parte de la dirección, de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, o en la consideración de la finalidad empresarial de las transacciones;
- en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos;
- al responder a los riesgos valorados de incorrección material, incluido el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida, tal como la adecuación de las hipótesis y de las manifestaciones verbales y escritas de la dirección.

A2. La información obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y de las actividades relacionadas puede ser utilizada por el auditor como evidencia de auditoría para sustentar valoraciones de riesgos de incorrección material. Asimismo, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar y las afirmaciones relacionadas, así como sobre la eficacia operativa de los controles, incluso aunque dichos procedimientos no fueran específicamente planificados como procedimientos sustantivos o como pruebas de controles. El auditor también puede elegir aplicar procedimientos sustantivos o pruebas de controles conjuntamente con procedimientos de valoración del riesgo porque resulte eficiente.

A3. El auditor aplica su juicio profesional para determinar el grado de conocimiento necesario. La principal consideración del auditor es determinar si el conocimiento obtenido es suficiente para alcanzar los objetivos establecidos en la presente NIA. El grado de conocimiento general de la entidad que se requiere al auditor es inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A4. Los riesgos que deben ser valorados incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude, 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 con el fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.[192]

A5. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 6 para la obtención del conocimiento de la entidad (véanse los apartados 11-24), 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 de ellos pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Como ejemplos de dichos procedimientos cabe citar:

- La revisión de información obtenida de fuentes externas, tales como revistas de negocios y económicas, informes de analistas, de entidades bancarias o de agencias de calificación, o bien de publicaciones regulatorias o financieras.
- La realización de indagaciones ante los asesores jurídicos externos o ante los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.

Indagaciones ante la dirección, ante la función de auditoría interna y ante otras personas de la entidad (Ref.: Apartado 6(a))

A6. Una parte importante de la información obtenida mediante las indagaciones del auditor procede de la dirección y de los responsables de la información financiera. El auditor también puede obtener información mediante indagaciones ante la función de auditoría interna, en caso de que la entidad disponga de dicha función, y ante otras personas de la entidad.

A7. El auditor también puede obtener información, o una perspectiva diferente, en la identificación de riesgos de incorrección material, mediante indagaciones ante otras personas de la entidad y entre otros empleados con diferentes niveles de autoridad. Por ejemplo:

- Las indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a comprender el entorno en el que se preparan los estados financieros. La NIA 260 (Revisada)[193]

[191] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

[192] La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 12-24.

[193] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 4(b).

subraya la importancia de una comunicación recíproca eficaz que facilite al auditor la obtención de información de los responsables del gobierno de la entidad a este respecto.

- Las indagaciones ante empleados que participan en 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 ante 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 ante el 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 ante 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 ante el personal de sistemas de información pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con los sistemas de información.

A8. Teniendo en cuenta que la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno es un proceso continuo y dinámico, las indagaciones del auditor pueden tener lugar durante toda la auditoría.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

A9. 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, 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 de la entidad por el auditor, 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 extensión.[194] 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.

A10. 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, 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.

A11. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240,[195] 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.

A12. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna ante los 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.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartado 6(a))

A13. 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 facilitar al auditor la identificación de riesgos de incumplimientos materiales de disposiciones legales y reglamentarias aplicables, así como de riesgos de deficiencias del control interno sobre la información financiera.

[194] Los requerimientos al efecto se encuentran en la NIA 610 (Revisada 2013).

[195] NIA 240, apartado 19.

Procedimientos analíticos (Ref.: Apartado 6(b))

A14. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden identificar aspectos de la entidad que el auditor no conocía y facilitar la valoración de riesgos de incorrección material con el fin de disponer de una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados. 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.

A15. Los procedimientos analíticos pueden ayudar a la identificación de la existencia de 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 facilitar al auditor la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

A16. Sin embargo, cuando en dichos procedimientos analíticos se utilicen datos con un elevado grado de agregación (como puede ser el caso de procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo), los resultados de dichos procedimientos analíticos sólo proporcionan una indicación general inicial sobre la posible existencia de una incorrección material. En consecuencia, en dichos casos, la consideración de otra información obtenida durante la identificación de riesgos de incorrección material, conjuntamente con los resultados de dichos procedimientos analíticos puede facilitar al auditor la comprensión y la evaluación de los resultados de los procedimientos analíticos.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A17. Algunas entidades de pequeña dimensión pueden no disponer de información financiera intermedia o mensual que pueda utilizarse para la aplicación de procedimientos analíticos. En estas circunstancias, aunque el auditor pueda aplicar procedimientos analíticos limitados con el fin de planificar la auditoría u obtener alguna información a través de indagación, puede resultar necesario que el auditor planifique aplicar procedimientos analíticos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material cuando esté disponible un primer borrador de los estados financieros de la entidad.

Observación e inspección (Ref.: Apartado 6(c))

A18. La observación y la inspección pueden dar soporte a las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos de auditoría incluyen la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos (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 órgano de administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.

Información obtenida en periodos anteriores (Ref.: Apartado 9)

A19. 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 control interno de la entidad (incluidas las deficiencias en el control interno).
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior, que pueden facilitar al auditor la obtención de conocimiento suficiente de la entidad para identificar y valorar los riesgos de incorrección material.
- 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.

A20. Si el auditor tiene intención de utilizar la información obtenida en periodos anteriores para los fines de la auditoría actual, determinará si sigue siendo relevante. Esto se debe a que los cambios en el entorno de control, por ejemplo, pueden afectar a la relevancia de la información obtenida en el ejercicio anterior. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia 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.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref.: Apartado 10)

A21. La discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales:

- 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.
- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude o error y sobre su posible localización.
- Facilita a los miembros del equipo del encargo 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, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores.
- 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 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales en relación con la discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre los riesgos de fraude.[196]

A22. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida en el apartado 10, la consideración de los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable facilita la identificación, al inicio de la auditoría, dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar. Ejemplos de cuestiones que puede discutir el equipo del encargo son:

- cambios en los requerimientos de información financiera que pueden tener como resultado 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.

A23. 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 habilidades 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.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A24. Numerosas auditorías pequeñas las lleva a cabo en su totalidad el socio del encargo (que puede ser un profesional ejerciente individual). En estas situaciones, el socio del encargo, que ha desarrollado personalmente la planificación de la auditoría, tiene la responsabilidad de considerar el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno

La entidad y su entorno

Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref.: Apartado 11(a))

Factores sectoriales

[196] NIA 240, apartado 15.

A25. 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. Los siguientes son ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta:

- 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.

A26. 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. Por ejemplo, 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.[197]

Factores normativos

A27. 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. Los siguientes son ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta:

- Principios contables y prácticas sectoriales específicas.
- Marco normativo en el caso de un sector regulado, incluidos los requerimientos de información a revelar.
- La legislación y regulación que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, incluidas las actividades de supervisión directa.
- Régimen fiscal (societario y otro).
- 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.

A28. La NIA 250 incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera.[198]

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A29. En el caso de la auditoría de entidades del sector público, las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones pueden afectar a las operaciones de la entidad. Es indispensable considerar estos elementos para conocer la entidad y su entorno.

Otros factores externos

A30. Como ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar están las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Naturaleza de la entidad (Ref.: Apartado 11(b))

A31. El conocimiento de la naturaleza de la entidad permite al auditor comprender cuestiones como:

- Si la entidad tiene una estructura compleja; por ejemplo, con entidades dependientes u otros componentes en múltiples ubicaciones. Las estructuras complejas a menudo implican cuestiones que pueden dar lugar a 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. Dicho conocimiento facilita la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros. La NIA 550[199]

[197] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 14.

[198] NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 12.

[199] NIA 550, *Partes vinculadas.*

establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

A32. Entre los ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de la naturaleza de la entidad, se incluyen:

- Actividad operativa, 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 comerciales.
  - 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.
- 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 no consolidadas, incluidas asociaciones, negocios conjuntos y entidades con cometido especial.
- Financiación y actividades de financiación, tales como:
  - Principales 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 (nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas.
  - Uso de instrumentos financieros derivados.
- Prácticas de información financiera 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 a valor razonable.
  - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
  - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de pagos en acciones).

A33. Los cambios significativos en la entidad con respecto a periodos anteriores pueden originar o modificar los riesgos de incorrección material.

Naturaleza de las entidades con cometido especial

A34. 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 titulización de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo.

Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, otro tipo de asociación, un fideicomiso 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 entidad.[200]

A35. 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.

La selección y aplicación de políticas contables por la entidad (Ref.: Apartado 11(c))

A36. El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables puede comprender cuestiones como:

- Los métodos utilizados por la entidad para contabilizar 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 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 dichos requerimientos.

Objetivos y estrategias, así como riesgos de negocio relacionados (Ref.: Apartado 11(d))

A37. La entidad desarrolla su actividad dentro de un contexto de factores sectoriales y regulatorios, así como de otros factores internos y externos. Para responder a dichos factores, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad definen objetivos, que constituyen los planes generales de la entidad. Las estrategias son los enfoques que utilizará la dirección para intentar alcanzar sus objetivos. Los objetivos y estrategias de la entidad pueden cambiar con el transcurso del tiempo.

A38. El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El riesgo de negocio puede surgir del cambio o de la complejidad. No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio. El riesgo de negocio puede originarse, 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 dar lugar a obligaciones y poner en riesgo la reputación.

A39. El conocimiento de los riesgos de negocio a los que se enfrenta la entidad aumenta la probabilidad de identificar 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. Sin embargo, el auditor no tiene la responsabilidad de identificar o valorar todos los riesgos de negocio ya que no todos ellos originan riesgos de incorrección material.

A40. Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

- Desarrollos sectoriales (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, que la entidad no cuente con el personal o la especialización para hacer frente a los cambios en el sector).
- Nuevos productos y servicios (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, el aumento de las responsabilidades ligadas a los productos).
- Expansión del negocio (un riesgo de negocio potencial relacionado con ello puede ser, por ejemplo, que la demanda no haya sido estimada correctamente).
- Nuevos requerimientos contables (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una implementación incompleta o incorrecta, o un incremento de los costes).
- Requerimientos normativos (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico).

[200] NIA 550, apartado A7.

- Requerimientos de financiación actuales y prospectivos (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos).
- La utilización de TI (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles).
- Los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a nuevos requerimientos contables (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una implementación incompleta o incorrecta).

A41. 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 reducción de la clientela puede incrementar el riesgo de incorrección material ligada a la valoración de las cuentas a cobrar. Sin embargo, ese mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento de la situación económica, puede tener también una consecuencia a más largo plazo, que el auditor tiene en cuenta al valorar la idoneidad de la hipótesis de empresa en funcionamiento. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede originar 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 condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material.

A42. Por lo general, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del control interno y se trata en el apartado 15 y en los apartados A88-A89.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A43. En el caso de auditorías de entidades del sector público, los "objetivos de la dirección" pueden estar influenciados por cuestiones relativas a la rendición de cuentas públicas e incluir objetivos que tengan su origen en las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo.

Medición y revisión del resultado financiero de la entidad (Ref.: Apartado 11(e))

A44. La dirección y otras personas medirán y revisarán aquello que consideren importante. Las mediciones del resultado, tanto externas como internas, crean presiones sobre la entidad. A su vez, estas presiones pueden llevar a la dirección a tomar medidas para mejorar los resultados o a preparar estados financieros con incorrecciones. En consecuencia, el conocimiento de las mediciones del resultado de la entidad facilita al auditor la consideración de si las presiones para alcanzar los resultados previstos pueden desencadenar actuaciones de la dirección que incrementen los riesgos de incorrección material, incluyendo los que se deben a fraude. Véase la NIA 240 en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de fraude.

A45. La medición y revisión del resultado financiero no es lo mismo que el seguimiento de los controles (que se trata como componente del control interno en los apartados A110-A121), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión de la evolución financiera tiene como finalidad comprobar si éstos cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).
- El seguimiento de los controles se ocupa específicamente de la eficacia del funcionamiento del control interno.

Sin embargo, en algunos casos, los indicadores de resultados pueden proporcionar también información que permite a la dirección identificar deficiencias en el control interno.

A46. Ejemplos de información generada internamente utilizada por la dirección para la medición y revisión del resultado financiero y que el auditor puede tener en cuenta, son, entre otros:

- Indicadores clave de resultados (financieros y no financieros), así como ratios, tendencias 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.

A47. Terceros externos a la entidad también pueden medir y revisar su resultado financiero. Por ejemplo, tanto la información externa como los informes de los analistas y de las agencias de calificación crediticia pueden constituir información útil para el auditor. Dichos informes se pueden a menudo obtener de la entidad auditada.

A48. Las mediciones internas pueden poner de manifiesto resultados o tendencias inesperados que requieren que la dirección determine su causa y adopte medidas correctoras (incluida, en algunos casos, la oportuna detección y corrección de incorrecciones). Las mediciones de resultados también pueden indicar al auditor la existencia de riesgos de incorrección de la correspondiente información en los estados financieros. 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. Dicha información, en especial si se combina con otros factores, como bonos o incentivos basados en los resultados, puede indicar un riesgo potencial de sesgo de la dirección en la preparación de los estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A49. A menudo las entidades de pequeña dimensión no disponen de procesos para la medición y revisión del resultado financiero. La indagación ante la dirección puede revelar que ésta se basa en algunos indicadores clave para evaluar el resultado financiero y adoptar medidas adecuadas. 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.

El control interno de la entidad (Ref.: Apartado 12)

A50. El conocimiento del control interno facilita al auditor la identificación de tipos de incorrecciones potenciales y de factores que afectan a los riesgos de incorrección material, así como el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

A51. La guía de aplicación siguiente relativa al control interno se divide en cuatro secciones:

- Naturaleza general y características del control interno.
- Controles relevantes para la auditoría.
- Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes.
- Componentes del control interno.

Naturaleza general y características del control interno

Finalidad del control interno

A52. El control interno se diseña, implementa y mantiene con el fin de responder a los riesgos de negocio identificados que amenazan la consecución de cualquiera de los objetivos de la entidad referidos a:

- la fiabilidad de la información financiera de la entidad;
- la eficacia y eficiencia de sus operaciones; y
- el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

La manera en que se diseña, implementa y mantiene el control interno varía según la dimensión y la complejidad de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A53. Es posible que las entidades de pequeña dimensión utilicen medios menos estructurados, así como procesos y procedimientos más sencillos para alcanzar sus objetivos.

Limitaciones del control interno

A54. El control interno, 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 control interno 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 control interno (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.

A55. Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión del control interno por 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 dar lugar a un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de un

programa informático diseñados para identificar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.

A56. 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 específicas para entidades de pequeña dimensión

A57. Las entidades de pequeña dimensión suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad pequeña dirigida por el propietario, es posible que el propietario-gerente sea capaz de ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Dicha supervisión puede compensar la menor capacidad de establecer una segregación de funciones.

A58. Por otro lado, el propietario-gerente puede tener más posibilidades de eludir los controles porque el sistema de control interno está menos estructurado. El auditor tiene en cuenta lo anterior en la identificación de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

División del control interno en componentes

A59. La división del control interno en los cinco componentes siguientes, a efectos de las NIA, proporciona un marco útil para que los auditores consideren el modo en que distintos aspectos del control interno de una entidad pueden afectar a la auditoría.

(e) el entorno de control;

(f) el proceso de valoración del riesgo por la entidad;

(g) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación;

(h) las actividades de control; y

(i) el seguimiento de los controles.

Esta división no refleja necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene el control interno, o el modo en que puede clasificar un determinado componente. Los auditores pueden utilizar una terminología o marcos distintos de los que se utilizan en la presente NIA para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA.

A60. En los apartados A77-A121 se recoge la guía de aplicación relativa a los cinco componentes del control interno y su relación con la auditoría de estados financieros. En el anexo 1 se proporciona una explicación adicional de dichos componentes del control interno.

Características de los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la valoración del riesgo por el auditor

A61. El sistema de control interno de una entidad comprende elementos manuales y, a menudo, elementos automatizados. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la valoración del riesgo por el auditor y para los procedimientos de auditoría posteriores basados en dicha valoración.

A62. La utilización de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas:

- Los controles en un sistema manual pueden comprender procedimientos tales como aprobaciones y revisiones de transacciones, así como conciliaciones y seguimiento de las partidas en conciliación. De forma alternativa, es posible que la entidad emplee procedimientos automatizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas, en cuyo caso los documentos en papel se sustituyen por registros en formato electrónico.
- Los controles en los sistemas de TI consisten en una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas informáticos) y de controles manuales. Además, los controles manuales pueden ser independientes de las TI, pueden utilizar información producida por las TI, o pueden limitarse al seguimiento del funcionamiento efectivo de las TI y de los controles automatizados, así como al tratamiento de las excepciones. Cuando se utilizan las TI para iniciar, registrar, procesar o notificar transacciones u otros datos financieros, para su inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes afirmaciones en el caso de cuentas materiales o pueden ser decisivos para un funcionamiento eficaz de los controles manuales que dependen de las TI.

La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados en su control interno varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad.

A63. Por lo general, las TI son beneficiosas para el 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, bases de datos y sistemas operativos;

A64. Las TI también originan riesgos específicos para el control interno de la entidad, incluidos, por ejemplo:

- La confianza en sistemas o programas que procesan datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos.
- Accesos no autorizados a los datos que pueden tener como resultado 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 en los sistemas o programas.
- No realizar cambios necesarios en los sistemas o programas.
- Intervención manual inadecuada.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

A65. Los elementos manuales en el control interno pueden ser más adecuados cuando se requiera hacer uso de juicio y de discrecionalidad, como, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:

- Transacciones importantes, inusuales o no recurrentes.
- Circunstancias en las que los errores son difíciles de definir, anticipar o predecir.
- En circunstancias cambiantes que requieren una respuesta de control que está fuera del alcance de un control automatizado existente.
- Al realizar el seguimiento de la eficacia de los controles automatizados.

A66. Los elementos manuales en el control interno pueden resultar menos fiables que los elementos automatizados debido a que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos y también a que están más expuestos a simples errores y equivocaciones. En consecuencia, no puede asumirse que un elemento del control manual será aplicado de manera congruente. Los controles manuales pueden resultar menos adecuados en las siguientes circunstancias:

- Un número elevado de transacciones o transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante parámetros de control automatizados.
- Actividades de control en las que los modos específicos de realizar el control pueden diseñarse y automatizarse adecuadamente.

A67. La extensión y la naturaleza de los riesgos para el control interno varían según la naturaleza y las características del sistema de información de la entidad. La entidad responde a los riesgos que surgen de la utilización de las TI o de la utilización de elementos manuales en el control interno mediante el establecimiento de controles eficaces teniendo en cuenta las características del sistema de información de la entidad.

Controles relevantes para la auditoría

A68. Existe una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar una seguridad razonable sobre su cumplimiento. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto los controles, están relacionados con la información financiera, las operaciones y el cumplimiento de la normativa; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la valoración del riesgo por el auditor.

A69. Los factores relevantes para el auditor al enjuiciar si un control, de manera individual o en combinación con otros, es relevante para la auditoría pueden incluir cuestiones como las siguientes:

- Importancia relativa.
- La significatividad del riesgo relacionado.
- La dimensión de la entidad.
- La naturaleza de los negocios de la entidad, así como su organización y las características de su propiedad.
- La diversidad y la complejidad de las operaciones de la entidad.
- Los requerimientos normativos aplicables.
- Las circunstancias y el correspondiente componente de control interno.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la entidad, incluida la utilización de una organización de servicios.
- Si un determinado control, de manera individual o en combinación con otros, previene o detecta y corrige una incorrección material, y el modo en que lo hace.

A70. Los controles sobre la integridad y exactitud de la información generada por la entidad pueden ser relevantes para la auditoría si el auditor tiene previsto utilizar dicha información en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores. Los controles relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento también pueden ser relevantes para la auditoría si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

A71. El control interno sobre la salvaguarda de los activos contra la adquisición, utilización o venta no autorizadas puede incluir controles relacionados tanto con la información financiera como con los objetivos operativos. La consideración de dichos controles por el auditor se limita, por lo general, a aquellos que son relevantes para la fiabilidad de la información financiera.

A72. Por lo general, una entidad dispone de controles relacionados con objetivos que no son relevantes para la auditoría y que, en consecuencia, no es necesario considerar. Por ejemplo, una entidad puede contar con un sofisticado sistema de controles automatizados para garantizar un funcionamiento eficiente y eficaz (como, por ejemplo, el sistema de controles automatizados de una aerolínea para el mantenimiento de horarios de vuelos), pero normalmente dichos controles no serían relevantes para la auditoría. Además, aunque el control interno se aplique a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades operativas o procesos de negocio, el conocimiento del control interno relativo a cada una de las unidades operativas y procesos de negocio de la entidad puede no ser relevante para la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A73. Los auditores 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. Los auditores 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 revisión del control interno sea más amplia y detallada.

Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes (Ref.: Apartado 13)

A74. La evaluación del diseño de un control implica la consideración 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. La implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido evaluar la implementación de un control que no sea eficaz, por lo que se considera en primer lugar el diseño del control. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia significativa en el control interno.

A75. Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir:

- La indagación ante los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.
- El seguimiento de transacciones a través del sistema de información relevante para la información financiera.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

A76. La obtención de conocimiento de los controles de la entidad no es suficiente para la comprobación de su eficacia operativa, salvo que exista algún grado de automatización que permita un funcionamiento congruente de los controles. Por ejemplo, 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. Sin embargo, debido a la congruencia inherente al procesamiento por medio de TI (véase el apartado A63), aplicar procedimientos de auditoría para determinar si un control automatizado ha sido implementado puede servir como comprobación de la eficacia operativa de dicho control, dependiendo de la valoración y comprobación por el auditor de controles tales como los controles sobre cambios en los programas. En la NIA 330 se describen las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.[201]

Componentes del control interno–Entorno de control (Ref.: Apartado 14)

A77. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y acciones 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 establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de sus miembros.

A78. Entre los elementos del entorno de control que pueden ser relevantes para la obtención de su conocimiento están los siguientes:

(a) *La comunicación y la vigilancia de la integridad y de los valores éticos* – Se trata de elementos esenciales que influyen en la eficacia del diseño, administración y seguimiento de los controles.

(b) *Compromiso con la competencia* – Cuestiones como la consideración por la dirección de los niveles de competencia que se requieren para determinados puestos y el modo en que dichos niveles se traducen en habilidades y conocimientos requeridos.

(c) *Participación de los responsables del gobierno de la entidad* – Atributos de los responsables del gobierno de la entidad tales como:

- Su independencia con respecto a la dirección.
- Su experiencia y su reputación.
- Su grado de participación y la información que reciben, así como el examen de las actividades.
- La adecuación de sus actuaciones, incluido el grado con que plantean preguntas difíciles a la dirección y se realiza su seguimiento, y su interacción con los auditores internos y externos.

(d) La filosofía y el estilo operativo de la dirección – Características tales como:

- El enfoque con el que la dirección asume y gestiona riesgos de negocio.
- Las actitudes y actuaciones de la dirección con respecto a la información financiera.
- Las actitudes de la dirección con respecto al procesamiento de la información y a las funciones de contabilidad y al personal contable.

(e) *Estructura organizativa* – El marco en el que se planifican, ejecutan, controlan y revisan las actividades de la entidad para alcanzar sus objetivos.

(f) *Asignación de autoridad y de responsabilidad*– Cuestiones tales como el modo en que se asignan la autoridad y la responsabilidad con respecto a las actividades de explotación, así como la manera en que se establecen las relaciones de información y las jerarquías de autorización.

(g) *Políticas y prácticas de recursos humanos* – Las políticas y prácticas relacionadas, por ejemplo, con la selección, orientación, formación, evaluación, tutoría, promoción, compensación y actuaciones correctoras.

Evidencia de auditoría con respecto a los elementos del entorno de control

A79. Se puede obtener evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración del riesgo, tales como la corroboración de la información resultante de indagaciones mediante la observación o la inspección de documentos. Por ejemplo, a través de las indagaciones ante la dirección y ante los empleados, el auditor puede obtener conocimiento del modo en que la dirección comunica su opinión a sus empleados sobre las prácticas empresariales y el comportamiento ético. El auditor puede así determinar si se han implementado los correspondientes controles mediante la consideración, por ejemplo, de si la dirección dispone de un código de conducta escrito y si actúa de un modo acorde con dicho código.

A80 El auditor también puede tener en cuenta el modo en que la dirección ha respondido a los hallazgos y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con deficiencias detectadas del control interno

[201] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

relevante para la auditoría 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.

Efecto del entorno de control en la valoración de los riesgos de incorrección material

A81. Algunos elementos del entorno de control de una entidad tienen un efecto generalizado sobre la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia significativa 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.

A82. Un órgano de administración activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo de actuación de la alta dirección. Sin embargo, otros elementos pueden tener un efecto más limitado. Por ejemplo, si bien las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente para las áreas financiera, contable y de TI pueden reducir los riesgos de que se produzcan errores en el procesamiento de la información financiera, puede que no mitiguen un fuerte sesgo por parte de la alta dirección hacia la sobrevaloración de los beneficios.

A83. Cuando el auditor realiza una valoración de los riesgos de incorrección material, la existencia de un entorno de control satisfactorio puede ser una variable positiva. Sin embargo, a pesar de que puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control satisfactorio no es un elemento disuasorio del fraude absoluto. En cambio, la existencia de deficiencias en el entorno de control puede menoscabar la eficacia de los controles, especialmente en relación con el fraude. Por ejemplo, que la dirección no dedique suficientes recursos para responder a los riesgos de seguridad de las TI puede afectar negativamente al control interno al permitir que se realicen modificaciones indebidas en los programas informáticos o en los datos, o que se procesen transacciones no autorizadas. Como se explica en la NIA 330, el entorno de control también influye en la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.[202]

A84. El entorno de control, por sí mismo, no previene ni detecta y corrige una incorrección material. Sin embargo, puede influir en la evaluación por el auditor de la eficacia de otros controles (por ejemplo, el seguimiento de controles y el funcionamiento de determinadas actividades de control) y, en consecuencia, en la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A85. Es probable que el entorno de control en entidades de pequeña dimensión difiera del de las entidades de mayor dimensión. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad de pequeña dimensión 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. La naturaleza del entorno de control puede influir también en la significatividad, o en la ausencia, de otros controles. Por ejemplo, la participación activa del propietario-gerente puede mitigar algunos de los riesgos que surgen de la falta de segregación de funciones en una entidad pequeña; sin embargo, puede incrementar otros riesgos, por ejemplo, el riesgo de elusión de los controles.

A86. Además, es posible que en entidades de pequeña dimensión 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 eficaz. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión no tenga un código de conducta escrito pero que, en su lugar, haya 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.

A87. 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 de pequeña dimensión.

[202] NIA 330, apartados A2-A3.

Componentes del control interno–El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref.: Apartado 15)

A88. El proceso de valoración del riesgo por la entidad constituye la base con la que la dirección determina el modo en que los riesgos han de gestionarse. Si dicho proceso es adecuado a las circunstancias, incluida la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, facilita al auditor la identificación de los riesgos de incorrección material. La consideración de que el proceso de valoración del riesgo por la entidad sea adecuado a las circunstancias es una cuestión de juicio.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartado 17)

A89. En una entidad de pequeña dimensión es poco probable que se haya establecido un proceso para la valoración del riesgo. En dichos casos, es probable que la dirección identifique los riesgos mediante su participación personal directa en el negocio. Sin embargo, independientemente de las circunstancias, sigue siendo necesario indagar sobre los riesgos identificados y el modo en que la dirección les da respuesta.

Componentes del control interno–El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera, y la comunicación

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera (Ref.: Apartado 18)

A90. El sistema de información relevante para los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema contable, comprende los procedimientos y registros diseñados y establecidos para:

- iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los hechos y condiciones) e informar sobre ellas, 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;
- transferir información desde los sistemas de procesamiento de las transacciones al mayor;
- capturar información relevante para la información financiera sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la depreciación y la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de las cuentas a cobrar; 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.

A91. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares.

Ejemplos de esa información son:

- Información obtenida de contratos de arrendamiento revelada en los estados financieros, tal como opciones de renovación o pagos futuros por arrendamiento.
- 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 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 funcionamiento.[203]

A92. El conocimiento del sistema de información relevante para la información financiera requerido por el apartado 18 de esta NIA (incluido el conocimiento de los aspectos relevantes de ese sistema relativo a la información revelada en los estados financieros obtenida del mayor y de los auxiliares o al margen de ellos) es una cuestión de juicio profesional del auditor. Por ejemplo, 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.

Asientos en el diario (Ref.: Apartado 18(f))

A93. Habitualmente, el sistema de información de la entidad implica la utilización de asientos estándar en el diario requeridos de manera recurrente para registrar las transacciones. Los ejemplos pueden ser los asientos en el diario para registrar ventas, compras y pagos en el mayor, o para registrar estimaciones contables realizadas periódicamente por la dirección, tales como cambios en la estimación de las cuentas incobrables.

A94. El proceso de información financiera de la entidad también implica la utilización de asientos no estándar en el diario para el registro de transacciones no recurrentes, inusuales o de ajustes. Ejemplos de dichas anotaciones incluyen los ajustes de consolidación y los asientos de una combinación de negocios o de la venta de un negocio o de estimaciones no recurrentes, como el deterioro del valor de un activo. 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 asistidas por ordenador.

Procesos de negocio relacionados (Ref.: Apartado 18)

A95. Los procesos de negocio de una entidad son 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. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluyen el modo en que se originan las transacciones, facilita al auditor la obtención de conocimiento del sistema de información de la entidad relevante para la preparación de información financiera de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartado 18)

A96. Es probable que, en las entidades de pequeña dimensión, el sistema de información y los procesos de negocio relacionados relevantes para la información financiera, incluidos los aspectos relevantes de ese sistema relacionados con la información revelada en los estados financieros obtenida del mayor y de los auxiliares o al margen de ellos, sea menos sofisticado que en las entidades de mayor dimensión, pero su papel es igualmente significativo. Las entidades de pequeña dimensión que cuenten con una participación activa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. El conocimiento del sistema de información de la entidad relevante para la información financiera puede, por lo tanto, ser más fácil en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, y puede basarse más en la indagación que en la revisión de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante.

Comunicación (Ref.: Apartado 19)

A97. 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 control interno sobre la información financiera. Comprende cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información financiera, 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. La comunicación puede adoptar la forma de

[203] Véanse apartados 19–20 de la NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

manuales de políticas y de información financiera. La existencia de canales de comunicación abiertos ayuda a asegurar que se informe sobre las excepciones y se actúe sobre ellas.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A98. En las entidades de pequeña dimensión, la comunicación puede estar menos estructurada y puede ser más fácil de conseguir debido a la existencia de un menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor cercanía y disponibilidad de la dirección.

Componentes del control interno–Actividades de control relevantes para la auditoría (Ref.: Apartado 20)

A99. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se siguen las directrices de la dirección. Las actividades de control, tanto en los sistemas de TI como manuales, tienen varios objetivos y se aplican a diferentes niveles organizativos y funcionales. Ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relacionadas con lo siguiente:

- Autorización.
- Revisiones del resultado.
- Procesamiento de la información.
- Controles físicos.
- Segregación de funciones.

A100. Las actividades de control relevantes para la auditoría son:

- aquellas que es necesario tratar como tales, al ser actividades de control relacionadas con riesgos significativos y aquellas que están relacionadas con riesgos para los cuales aplicar solo procedimientos sustantivos no proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada, como requieren los apartados 29 y 30, respectivamente; o
- las que, a juicio del auditor, se consideran relevantes.

A101. El juicio del auditor sobre si una actividad de control es relevante para la auditoría se ve influenciado por el riesgo, identificado por el auditor, que puede dar lugar a una incorrección material y por la consideración, por parte del auditor, de que la realización de pruebas sobre la eficacia operativa del control es probablemente adecuada para determinar la extensión de las pruebas sustantivas.

A102. El auditor puede poner énfasis en la identificación y la obtención de conocimiento de las actividades de control que responden a las áreas en las que el auditor considera más probable que existan riesgos de incorrección material. Cuando múltiples actividades de control alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario obtener conocimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.

A103. Las actividades de control relevantes para la auditoría 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, además de los controles que tratan los riesgos relacionados con los saldos contables y con las transacciones. Esas actividades de control pueden estar relacionadas con información incluida en los estados financieros obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

A104. El conocimiento del auditor acerca de la presencia o ausencia de actividades de control, obtenido de su conocimiento de los demás componentes del control interno, le facilitan la determinación de si es necesario dedicar atención adicional a la obtención de conocimiento de las actividades de control.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A105. Los conceptos que subyacen en las actividades de control de las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de actividades de control 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 fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas.

A106. Las actividades de control relevantes para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión probablemente estarán relacionadas con los ciclos de las principales transacciones tales como ingresos de las actividades ordinarias, compras y gastos de personal.

Riesgos derivados de las TI (Ref.: Apartado 21)

A107. La utilización de TI afecta al modo en que se implementan las actividades de control. Desde el punto de vista del auditor, los controles sobre los sistemas de las TI son eficaces cuando mantienen la integridad de la

información y la seguridad de los datos que procesan dichos sistemas, e incluyen controles generales de las TI y controles de aplicaciones eficaces.

A108. Los controles generales de las TI son políticas y procedimientos vinculados a muchas aplicaciones y favorecen un funcionamiento eficaz de los controles de las aplicaciones. Son aplicables en entornos con unidades centrales, redes de trabajo y de usuarios finales. Los controles generales de las TI que mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos generalmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- Centros de datos y operaciones de redes.
- Adquisición, cambio y mantenimiento de software de sistemas.
- Cambios en los programas.
- Seguridad de accesos.
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de aplicaciones.

Se implementan por lo general para tratar los riesgos mencionados en el apartado A64 anterior.

A109. Los controles de aplicaciones son procedimientos manuales o automatizados que normalmente operan a nivel de procesos del negocio y que se aplican al procesamiento de las transacciones mediante aplicaciones específicas. Los controles de aplicaciones pueden ser preventivos o de detección y tienen como finalidad asegurar la integridad de los registros contables. En consecuencia, los controles de aplicaciones están relacionados con los procedimientos utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones y otros datos financieros, así como para informar sobre ellos. Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones han ocurrido, están autorizadas y se han registrado y procesado íntegra y exactamente. Como ejemplos pueden citarse los filtros de datos de entrada y de secuencias numéricas con un seguimiento manual de los informes de excepciones o la corrección en el punto de entrada de datos.

Componentes del control interno–Seguimiento de los controles (Ref.: Apartado 22)

A110. El seguimiento de los controles es un proceso para valorar la eficacia del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Conlleva la valoración oportuna de la eficacia de los controles y la adopción de las medidas correctoras necesarias. La dirección lleva a cabo el seguimiento de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones puntuales o una combinación de ambas. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad e incluyen actividades de gestión y supervisión habituales.

A111. Las actividades de seguimiento por la dirección pueden incluir la utilización de información procedente de comunicaciones de terceros externos tales como quejas de clientes y comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A112. El seguimiento del control por la dirección a menudo se consigue estrechando la participación de la dirección o del propietario-gerente en las operaciones. Dicha participación identificará, a menudo, las desviaciones significativas con respecto a las expectativas e inexactitudes en datos financieros, conducentes a medidas correctoras sobre el control.

La función de auditoría interna de la entidad (Ref.: Apartado 23)

A113. Si la entidad dispone de una función de auditoría interna, la obtención de conocimiento de esa función contribuye al conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, incluido el control interno, en especial del papel que esa función desempeña en el seguimiento por la entidad del control interno relativo a la información financiera. Este conocimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor referidas en el apartado 6(a) de esta NIA, pueden también proporcionar información directamente relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del auditor.

A114. 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 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.

A115. 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, control interno y gobierno de la entidad. En este caso, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el seguimiento por la entidad del control interno sobre la información financiera. 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.

A116. Las indagaciones del auditor ante las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de conformidad con el apartado 6(a) de esta NIA, 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.

A117. 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 el tamaño de la entidad y la naturaleza de sus operaciones, y que informa directamente a los responsables del gobierno de la entidad.

A118. 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).

A119. 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.

A120. 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 profesional, 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.

Fuentes de información (Ref.: Apartado 24)

A121. Una parte importante de la información utilizada para el seguimiento puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la dirección asume que los datos utilizados para el seguimiento son exactos sin disponer de una base para dicha hipótesis, los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento. En consecuencia, se requiere el conocimiento de:

- las fuentes de la información relacionada con las actividades de seguimiento por la entidad; y
- la base de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para dicha finalidad como parte del conocimiento por el auditor de las actividades de seguimiento de la entidad como componente del control interno.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros (Ref.: Apartado 25(a))

A122. 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. Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, por ejemplo, a través de la elusión del control interno por la dirección. Los riesgos relativos a los estados financieros pueden ser especialmente relevantes para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

A123. Los riesgos en los estados financieros pueden ser originados en especial por un entorno de control deficiente (aunque dichos riesgos también pueden estar relacionados con otros factores, como condiciones económicas en declive). Por ejemplo, deficiencias tales como la falta de competencia de la dirección o la falta de supervisión de la preparación de los estados financieros pueden tener un efecto más generalizado sobre los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

A124. El conocimiento del control interno por parte del auditor puede generar dudas sobre la posibilidad de auditar los estados financieros de una entidad. Por ejemplo:

- Las reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad pueden ser tan graves que lleven al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente unos estados financieros incorrectos es tal que no se puede realizar una auditoría.
- Las reservas acerca del estado y la fiabilidad de los registros de una entidad pueden llevar al auditor a la conclusión de 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.

A125. La NIA 705 (Revisada)[204] 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.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref.: Apartado 25(b))

A126. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar deben tenerse en cuenta, ya que ello facilita de manera directa la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores relacionados con las afirmaciones que son necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, el auditor puede llegar a la conclusión de que los riesgos identificados se relacionan de manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas afirmaciones.

La utilización de afirmaciones

A127. Al manifestar que los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable, la dirección, implícita o explícitamente, realiza afirmaciones en relación con el reconocimiento, la medición y la presentación de tipos de transacciones y de hechos, de saldos contables y de información a revelar.

A128. El auditor puede utilizar las afirmaciones tal y como se describen en el apartado A129(a)-(b) más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos más adelante hayan sido cubiertos. Por ejemplo, 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.

Afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables y la correspondiente información a revelar.

A129. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar los distintos tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir 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.

[204] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

(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

Afirmaciones sobre otra información a revelar

A130. Las afirmaciones descritas en el apartado 129(a)–(b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones potenciales que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados. Como ejemplo de esa información a revelar, es posible que la entidad esté obligada a describir su exposición a riesgos originados por instrumentos financieros, incluido cómo surge dicho riesgo; los objetivos, políticas y procedimientos para gestionar los riesgos; y los métodos utilizados para medir los riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A131. Al efectuar afirmaciones acerca de los estados financieros de entidades del sector público, además de las afirmaciones mencionadas en el apartado A129(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.

Proceso de identificación de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartado 26(a))

A132. La información obtenida mediante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, incluida la evidencia de auditoría obtenida durante la evaluación del diseño de los controles y la determinación de si se han implementado, se utiliza como evidencia de auditoría en apoyo de la valoración del riesgo. La valoración del riesgo determina la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deben aplicarse. En la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros el auditor aplica escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200.[205]

A133. En el anexo 2 figuran ejemplos de circunstancias y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material relativos a la información a revelar.

A134. Como se explica en la NIA 320,[206] 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 financieros.[207]

A135. La consideración por el auditor de la información a revelar en los estados financieros al identificar los riesgos incluye la información a revelar cuantitativa y cualitativa, cuya 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). Según las circunstancias de la entidad y del encargo, los ejemplos de información a revelar que tendrán aspectos cualitativos y que pueden ser relevantes al valorar los riesgos de incorrección material incluyen información a revelar sobre:

[205] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 15.

[206] NIA 320, apartado A1.

[207] NIA 320, apartado 4.

- 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 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.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A136. La información a revelar en los estados financieros de entidades de pequeña dimensión puede ser menos detallada o menos compleja (por ejemplo, algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de pequeña dimensión proporcionen menos información a revelar 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, incluido el control interno, en relación con la información a revelar.

Relación entre los controles y las afirmaciones (Ref.: Apartado 26(c))

A137. Al realizar las valoraciones del riesgo, el auditor puede identificar los controles que pueden prevenir, o detectar y corregir, una incorrección material contenida en afirmaciones específicas. Por lo general es útil obtener conocimiento de los controles y relacionarlos con afirmaciones en el contexto de los procesos y sistemas en los que existen, ya que las actividades de control, por sí mismas, específicas a menudo no sirven para responder a un riesgo. Con frecuencia, sólo múltiples actividades de control, junto con otros componentes de control interno, serán suficientes para responder a un riesgo.

A138. En cambio, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico sobre una afirmación determinada incorporada en determinados tipos de transacciones o saldos contables. Por ejemplo, las actividades de control que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

A139. Los controles pueden estar relacionados directa o indirectamente con una afirmación. Cuanto más indirecta sea la relación, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en dicha afirmación. Por 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 la afirmación de integridad de los ingresos de las actividades ordinarias por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para reducir los riesgos de dicha afirmación que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

Incorrecciones materiales

A140. Las incorrecciones en los estados financieros individuales y en la información a revelar se pueden considerar materiales debido a su dimensión, naturaleza o circunstancias. (Ref.: Apartado 26(d))

Riesgos significativos

Identificación de riesgos significativos (Ref.: Apartado 28)

A141. Los riesgos significativos a menudo están relacionados con transacciones significativas no rutinarias o con otras cuestiones que requieren la aplicación de juicio. Las transacciones no rutinarias son transacciones inusuales, debido a su dimensión o naturaleza y que, por lo tanto, no ocurren con frecuencia. Las cuestiones que requieren la aplicación de juicio pueden incluir la realización de estimaciones contables sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición. Es menos probable que las transacciones rutinarias, no complejas, que están sujetas a un procesamiento sistemático, originen riesgos significativos.

A142. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores en el caso de transacciones significativas no rutinarias que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Mayor intervención de la dirección para especificar el tratamiento contable.
- Mayor intervención manual para recoger y procesar datos.
- Cálculos o principios contables complejos.
- La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que pudieran dificultar a la entidad la implementación de controles sobre sus riesgos.

A143. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores en el caso de cuestiones de juicio significativas que requieran la realización de estimaciones contables que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Los principios contables relativos a las estimaciones contables o al reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- El juicio requerido puede ser subjetivo o complejo, o requerir hipótesis sobre los efectos de hechos futuros; por ejemplo, el juicio sobre el valor razonable.

A144. La NIA 330 describe las consecuencias para los procedimientos de auditoría posteriores de la calificación de un riesgo como significativo.[208]

Riesgos significativos relacionados con los riesgos de incorrección material debida a fraude

A145. La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.[209]

Conocimiento de los controles relacionados con riesgos significativos (Ref.: Apartado 29)

A146. 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 que surjan de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio incluye conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

- Actividades de control tales como la revisión de hipótesis por la alta dirección o por expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones.
- Aprobación por los responsables del gobierno de la entidad.

A147. Por 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.

A148. En algunos casos, la dirección puede no haber respondido adecuadamente a riesgos significativos de incorrección material mediante la implementación de controles para dichos riesgos. El hecho de que la dirección no haya implementado dichos controles indica una deficiencia significativa en el control interno.[210]

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 30)

A149. Los riesgos de incorrección material pueden estar directamente relacionados con el registro de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios, y con la preparación de estados financieros fiables. Dichos riesgos pueden incluir los riesgos de un procesamiento inexacto o incompleto de tipos de transacciones rutinarias y significativas, tales como ingresos de las actividades ordinarias, compras y cobros, o pagos de la entidad.

A150. Cuando dichas 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. Por ejemplo, el auditor puede considerar que éste es el caso de aquellas circunstancias en las que una parte significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica sólo de manera electrónica, como en un sistema integrado. 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.

[208] NIA 330, apartados 15 y 21.

[209] NIA 240, apartados 25-27.

[210] NIA 265, *Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno*, apartado A7.

- 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.

A151. La NIA 330 describe las consecuencias de la identificación de dichos riesgos para los procedimientos de auditoría posteriores.[211]

Revisión de la valoración del riesgo (Ref.: Apartado 31)

A152. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, la valoración del riesgo puede basarse 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 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 de auditoría posteriores planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Véase la NIA 330 para más orientaciones.

Documentación (Ref.: Apartado 32)

A153. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 32 debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional. Por ejemplo, en las auditorías de entidades de pequeña dimensión, la documentación puede incluirse en la del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría.[212] 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.[213] La forma y extensión de la documentación depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su 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.

A154. En el caso de entidades cuya actividad y cuyos procesos no son complicados a efectos de la información financiera, la documentación puede adoptar una forma sencilla y ser relativamente breve. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave del conocimiento documentados por el auditor incluyen aquellos que sirven de base al auditor para valorar los riesgos de incorrección material.

A155. La extensión de la documentación puede también reflejar la experiencia y las capacidades de los miembros del equipo del encargo de la auditoría. Siempre que se cumplan los requerimientos de la NIA 230, una auditoría realizada por un equipo del encargo compuesto por personas con menos experiencia puede necesitar una documentación más detallada, con la finalidad de facilitarles la obtención del adecuado conocimiento de la entidad, que una auditoría realizada por un equipo formado por personas con experiencia.

A156. 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.

Anexo 1

(Ref.: Apartado 4(c), 14–24, A77–A121)

Componentes del control interno

1. El presente anexo proporciona explicaciones más detalladas sobre los componentes del control interno, tal y como se establecen en los apartados 4(c), 14-24 y A77-A121, en la medida que tienen relación con una auditoría de estados financieros.

Entorno de control

2. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

   (a) *Comunicación y vigilancia de la integridad y de 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,

[211] NIA 330, apartado 8.

[212] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartados 7 y 9.

[213] NIA 330, apartado 28.

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 y de la manera en que son implantados en la práctica. La vigilancia de la integridad y los valores éticos incluye, por ejemplo, las actuaciones de la dirección con el fin de 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) *Compromiso con la competencia*. La competencia es el conocimiento y las habilidades necesarias para realizar las tareas que definen el trabajo de una persona.

(c) *Participación de los responsables del gobierno de la entidad*. Los responsables del gobierno de la entidad influyen de manera significativa en la conciencia de control 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 del funcionamiento eficaz de los procedimientos de denuncia y del proceso para la revisión de la eficacia del control interno de la entidad.

(d) *Filosofía y estilo operativo de la dirección.* La filosofía y el estilo operativo de la dirección abarcan un amplio espectro de características. Por ejemplo, las actitudes y actuaciones de la dirección en relación con la información financiera se pueden manifestar a través de una selección conservadora o agresiva de principios contables alternativos, o del rigor y grado de conservadurismo con los que se realizan las estimaciones contables.

(e) *Estructura organizativa.* El establecimiento de una estructura organizativa relevante incluye la consideración de las áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como de las líneas de información adecuadas. La adecuación de la estructura organizativa de una entidad depende, en parte, de su dimensión y de la naturaleza de sus actividades.

(f) *Asignación de autoridad y responsabilidad.* La asignación de autoridad y responsabilidad puede incluir políticas relativas a prácticas empresariales adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave, así como los recursos disponibles para el desarrollo de las tareas. Además, puede incluir 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.

(g) *Políticas y prácticas relativas a recursos humanos.* Las políticas y prácticas relativas a recursos humanos a menudo demuestran cuestiones importantes en relación con la conciencia de control de una entidad. Por ejemplo, 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– demuestran el compromiso de una entidad de contratar personas competentes y dignas de confianza. Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas, tales como escuelas y seminarios, ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento. Las promociones basadas en evaluaciones periódicas del desempeño demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

3. 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 su probabilidad de ocurrencia y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para darles respuesta y 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.

4. 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 datos financieros coherentes 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 aceptar 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 regulatorio 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 control interno.
- *Sistemas de información nuevos o actualizados.* Los cambios rápidos y significativos en los sistemas de información pueden modificar el riesgo relativo al control interno.
- *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 a los sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado al control interno.
- *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 control interno.
- *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 control interno.
- *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.

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera, y la comunicación

5. Un sistema de información está constituido por una infraestructura (componentes físicos y de hardware), software, personas, procedimientos y datos. Muchos sistemas de información hacen un amplio uso de las tecnologías de la información (TI).
6. El sistema de información relevante para los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema de información financiera, engloba los métodos y registros que:
   - identifican y registran todas las transacciones válidas;
   - permiten su correcta clasificación a efectos de la información financiera;
   - miden el valor de las transacciones de un modo que permite que su valor monetario correcto se registre en los estados financieros;
   - determinan el periodo en el que se han producido las transacciones con el fin de permitir su registro en el periodo contable correcto;.
   - presentan adecuadamente las transacciones y la correspondiente información a revelar en los estados financieros.
7. La calidad de la información generada por el sistema 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.
8. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del control interno sobre la información financiera, 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.

Actividades de control

9. Por lo general, las actividades de control que pueden ser relevantes para la auditoría pueden clasificarse como políticas y procedimientos que pertenecen a las siguientes categorías o que hacen referencia a lo siguiente:
   - *Revisiones de resultados.* Dichas actividades de control incluyen revisiones y análisis de los resultados reales en comparación con los presupuestos, los pronósticos y los resultados del periodo anterior; la puesta en relación de diferentes conjuntos de datos –operativos o financieros– junto con el análisis de las relaciones y las actuaciones de investigación y corrección; la comparación de

datos internos con fuentes externas de información; y la revisión de los resultados funcionales o de las actividades.

- *Procesamiento de la información*. Los dos grandes grupos de actividades de control de los sistemas de información son los controles de aplicaciones, que se aplican al procesamiento de las aplicaciones individuales, y los controles generales de las TI, que consisten en políticas y procedimientos relativos a numerosas aplicaciones y que son la base de un funcionamiento eficaz de los controles de aplicaciones al permitir asegurar un funcionamiento continuo adecuado de los sistemas de información. Ejemplos de controles de aplicaciones incluyen la comprobación de la exactitud aritmética de los registros, el mantenimiento y revisión de las cuentas y balances de comprobación, controles automatizados tales como filtros de datos de entrada y comprobaciones de secuencia numérica, y el seguimiento manual de los informes de excepciones. Ejemplos de controles generales de las TI son los controles sobre los cambios en los programas, los que restringen el acceso a los programas o a los datos, los relativos a la implementación de nuevas versiones de aplicaciones de paquetes de software, y los relacionados con el software de sistemas que restringen el acceso o hacen un seguimiento de la utilización de las utilidades del sistema que podrían cambiar datos o registros financieros sin dejar rastro para la auditoría.
- *Controles físicos*. 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.
  - 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 y, por consiguiente, para la auditoría, depende de circunstancias tales como si existe una alta exposición 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.

10. Algunas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas adecuadas de mayor rango establecidas 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.

Seguimiento de los controles

11. Una responsabilidad importante de la dirección es establecer y mantener el control interno de manera continuada. El seguimiento de los controles por la dirección incluye la consideración de si están funcionando como se espera y si se modifican según corresponda ante cambios en las condiciones. El seguimiento de los controles 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 auditores internos o el personal que realice tareas similares pueden contribuir al seguimiento de los controles de una entidad mediante evaluaciones individuales. Normalmente, proporcionan información con regularidad acerca del funcionamiento del control interno, dedicando una considerable atención a la evaluación de la eficacia de dicho control, comunican información sobre los puntos fuertes y las deficiencias del control interno y formulan recomendaciones para su mejora.

13. Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros externos 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 control interno; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por

autoridades de supervisión bancaria. Asimismo, en la realización de actividades de seguimiento, la dirección puede tener en cuenta comunicaciones relativas al control interno procedentes de los auditores externos.

Anexo 2

(Ref.: Apartado A41, A133)

Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material

A continuación, figuran ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros. Los ejemplos mencionados aquí abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros.
- Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.
- Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos.
- Restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
- Cambios en el sector en el que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas ubicaciones.
- Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio.
- Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos.
- Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.
- Transacciones significativas con partes vinculadas.
- Falta de personal con las habilidades necesarias en el área contable y de información financiera.
- Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave.
- Deficiencias en el control interno, especialmente las no tratadas por la dirección.
- Incentivos para que la dirección y el personal proporcionen información financiera fraudulenta.
- Incongruencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocio.
- Cambios en el entorno de las TI.
- Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera.
- Indagaciones sobre las operaciones de la entidad o de sus resultados financieros realizadas por organismos reguladores o gubernamentales.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.
- Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intergrupo 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.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.

- Mediciones contables que conllevan procesos complejos.
- Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables, y la correspondiente información a revelar.
- La omisión o la presentación confusa de información significativa en la información a revelar.
- Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post-venta, garantías financieras y reparación medioambiental.

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)

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 450[214] 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 conjunto.[215] 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,

[214] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

[215] Por ejemplo, el *Marco para la preparación y presentación de estados financieros* (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) 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.

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 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. Aunque 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 material.[216] 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 producido, al evaluar su efecto en los estados financieros.[217] (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 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

[216] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartados A128a–A28b.

[217] NIA 450, apartado A21.

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 determinación:[218]

    (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 auditor.[219] 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 bajo.[220] 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 detección.[221] 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 material;[222]

    (b) determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría[223] posteriores; y

    (c) evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas,[224] en su caso, sobre los estados financieros y en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría.[225]

Importancia relativa en el contexto de una auditoría (Ref.: Apartado 6)

A2. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material[226] requiere la aplicación de juicio profesional para identificar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, incluida

---

218 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

219 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 11.

220 NIA 200, apartado 17.

221 NIA 200, apartado 13(c).

222 NIA 315 (Revisada).

223 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

224 NIA 450.

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

226 El apartado 25 de la NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor identifique y valore el riesgo de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

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).

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 periodo 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, y 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 establecido 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 periodo 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 periodo sean sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del periodo 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)

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).[227]

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 de auditoría posteriores 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)

7. Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores 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, incluyendo:

      (i) la probabilidad de que exista una incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y

[227] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

(ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes (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 confiar en la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y 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 relevantes si:

(a) la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto confiar en 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–A29)

(b) 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.: Apartados A30–A31)

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 A32)

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 A33–A34)

6. 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 elementos de control interno, incluidos el entorno del control, el seguimiento de los controles 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 A35)

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 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 A36)

(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 A37–A39)

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor tenga previsto 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 relevantes, 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 A40)

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 A41)

(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 potenciales de incorrección 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 A42–A47)

19. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref.: Apartados A48–A51)

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 A52)

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 A53)

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 A54–A57)

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 A58)

Adecuación de la presentación y de la información revelada

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 A59)

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 A60–A61)

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 A62)

27. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre una afirmación material de los estados financieros, 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 auditoría:[228]

    (a) las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores 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 A63)

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

[228] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11 y A6.

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.
- Proporcionar más supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a realizar.
- Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo, aplicando procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia o modificando la naturaleza de los procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría más convincente.

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

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores (*Ref.: Apartado 6)*

A4. La valoración por el auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. 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 correspondiente valoración del riesgo. Esto se puede producir porque los procedimientos de valoración del riesgo realizados por el auditor no han permitido identificar ningún control eficaz y relevante para la afirmación, o porque la aplicación de pruebas de controles no resultaría eficiente y, en consecuencia, el auditor no tiene previsto confiar en 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.

Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado, 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 una actividad de control.

A8. El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores 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 de auditoría posteriores y la valoración del riesgo.

Respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones (Ref.: Apartado 7(a))

Naturaleza

A9. Los riesgos valorados por el auditor 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 de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección 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" debido a los controles internos, y el auditor tiene previsto 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 facilitar al auditor 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:

- comprobación de la concordancia o la conciliación de los estados financieros con los registros contables, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de las revelaciones, tanto si esa información 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 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 las 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, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

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 actividades de control, 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 de auditoría posteriores que sean principalmente procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos poco frecuentes la ausencia de actividades de control o de otros componentes de control 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. 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 afirmaciones.[229] 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 relevantes.

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

[229] NIA 315 (Revisada), apartado 30.

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 actividades de control, tales como las actividades de control realizadas mediante ordenador. 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 530[230] 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 el programa (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por el programa). 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 determinación de que:

- no se realicen cambios en el programa que no estén sujetos a los correspondientes controles de cambios en programas;
- se utilice la versión autorizada del programa para procesar las transacciones; y
- otros controles generales relevantes sean eficaces.

Estas pruebas también pueden incluir la determinación de que no se han realizado cambios en los programas, como puede ser el caso si la entidad utiliza paquetes estándar de aplicaciones informáticas sin modificarlos o sin realizar su mantenimiento. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de administración de seguridad de las TI con el fin de obtener evidencia de auditoría de que no se ha producido un acceso no autorizado durante el periodo.

Prueba de controles indirectos (Ref.: Apartado 10(b))

[230] NIA 530, *Muestreo de auditoría.*

A30. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente. Por ejemplo, cuando el auditor decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión, llevada a cabo por usuarios, de los informes de excepciones que detallan las ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de TI) se consideran controles "indirectos".

A31. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera conjuntamente con la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles generales de la entidad (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia de auditoría sustancial sobre su eficacia operativa.

Momento de realización de las pruebas de controles

Periodo previsto de confianza (Ref.: Apartado 11)

A32. 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 sobre el seguimiento de los controles por parte de la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref.: Apartado 12(b))

A33. 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.
- El periodo que resta hasta el cierre.
- 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.

A34. 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)

A35. 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. 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))

A36. Los cambios pueden afectar a la relevancia 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))

A37. 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.

A38. 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.
- Un deficiente seguimiento de los controles.
- Un elemento manual significativo en los controles relevantes.
- 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.

A39. 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)

A40. Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

A41. 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.: Apartado 18)*

A42. 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, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material. 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 al control interno, incluida su posible elusión por la dirección.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

A43. 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.

A44. 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 520[231] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

A45. La naturaleza del riesgo y 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.

A46. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta el control interno, 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.

A47. 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 500.[232]

Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa (Ref.: Apartado 19)

A48. 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 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.

A49. 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.

A50. 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.

---

[231] NIA 520, *Procedimientos analíticos.*

[232] NIA 500, *Documentación de auditoría*, apartado10.

A51. 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)

A52. 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)**

A53. 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 facilitar 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)

A54. 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 titulización 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)

A55. 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.

A56. 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 relevantes.
- 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.

A57. 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 correspondiente a la información financiera 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)

A58. 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)

A59. 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)

A60. 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 para todos o algunos de los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, así como para las afirmaciones relacionadas. La NIA 315 (Revisada) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor.[233]

A61. 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.

A62. 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 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.
- Conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

Documentación (Ref.: Apartado 28)

A63. 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 control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.

[233] NIA 315 (Revisada), apartado 31.

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)*

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.

* Las modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, serán aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2013.

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)[234] y la NIA 330[235] para la obtención de conocimiento sobre dicha entidad, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores 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, incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la información financiera. Si bien es probable que la mayoría de los controles de la organización de servicios estén relacionados con la información financiera, pueden existir otros controles que también sean relevantes para la auditoría, 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, incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la preparación de información financiera, cuando dichos servicios afectan a alguno de los siguientes aspectos:

   (a) los tipos de transacciones dentro de las operaciones de la entidad usuaria que son significativos para los estados financieros de dicha entidad;

   (b) los procedimientos, tanto los relativos a los sistemas de tecnologías de la información (TI) como los sistemas manuales, mediante los que las transacciones de la entidad usuaria se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, se trasladan al libro mayor e incluyen en los estados financieros;

   (c) los correspondientes registros contables, ya estén en formato electrónico o manual, de soporte de la información y cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria que son utilizados para iniciar, registrar y procesar las transacciones de dicha entidad e informar sobre ellas. Esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al libro mayor;

   (d) el modo en que el sistema de información de la entidad usuaria capta los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;

   (e) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad usuaria, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y

   (f) los 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.

---

[234] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

[235] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

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 ésta utiliza los servicios de una organización de servicios, son:

   (a) obtener conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en los controles internos de la entidad usuaria relevantes para la auditoría, para identificar y valorar 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 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 periodo específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un periodo específico; y

      (ii) un informe elaborado por el auditor 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 ésta.

(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 subcontratada - 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 la 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 la organización de servicios, incluido el control interno

9. Para la obtención de conocimiento de la entidad usuaria de conformidad con la NIA 315 (Revisada),[236] el auditor de dicha entidad obtendrá conocimiento del modo en que ella utiliza los servicios de la organización de servicios en sus actividades, esto es, 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 control interno relevante para la auditoría de conformidad con la NIA 315 (Revisada),[237] el auditor de la entidad usuaria evaluará el diseño y la implementación de los controles relevantes de la entidad usuaria relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios. (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 control interno de la entidad usuaria, relevante para la auditoría, con la finalidad de disponer de una base 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 relevantes 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

[236] NIA 315 (Revisada), apartado 11.

[237] NIA 315 (Revisada), apartado 12.

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 del control interno de la entidad usuaria relevante para la auditoría; 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:

    (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),[238] 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)

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 la 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.

[238] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 6.

- 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 financieros.[239]

Naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios (Ref.: Apartado 9(b))

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.

[239] 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.

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 ésta, 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)240, 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 o saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento muy automatizado con escasa o ninguna 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 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 (International Standards on Assurance Engagements, ISAE) 3402241 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.

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. 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

240 NIA 315 (Revisada), apartado 30.

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

auditor puede encontrar orientaciones útiles en la NIA 600[242], 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 ésta relevante para la información financiera. La organización de servicios subcontratada puede ser una entidad independiente de la organización de servicios o estar vinculada a ésta. 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:

(a) 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;

(b) 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;

(c) los objetivos de control de la organización de servicios que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria; y

(d) 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 relevantes.

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 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

[242] 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: "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.

- discutir los cambios con el personal de la organización de servicios.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (Ref.: Apartado 15)

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.

Pruebas de controles (Ref.: Apartado 16)

A29. La NIA 330[243], 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 relevantes. 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 relevantes, 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 relevantes, 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 operan 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

[243] NIA 330, apartado 8.

(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 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 relevantes 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 seguimiento de los controles de la entidad usuaria.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo restante o realizando pruebas sobre el seguimiento de los controles 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 éstas 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 éstas, 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 ésta 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 auditoría.[244] 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 dirección.[245] 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 seguimiento de los controles 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 ésta 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

[244] 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.

[245] NIA 265, apartado 10.

puede solicitar a la entidad usuaria que contacte con la organización de servicios para obtener la información necesaria.

Información 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.

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 tales circunstancias, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga 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 REALIZACION DE LA AUDITORÍA

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

La 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 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 (Revisado) 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 NIA.[246] La NIA 320[247] 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 efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran 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

[246] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-11.

[247] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

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 reglamentaria, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría[248]. El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas incorrecciones. (Ref.: Apartados A7–A9)

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 comunicará a los responsables del gobierno de la entidad 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 prohíban.[249] 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 comunicará a los responsables del gobierno de la entidad 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.

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

[248] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 7.

[249] Véase la nota 3.

15. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[250] (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;

(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 corresponda;[251]

(c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos; y

(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 información.[252]

La NIA 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude.[253]

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" es una expresión equivalente a "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

[250] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

[251] 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...".

[252] 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)).

[253] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A1-A6.

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.
- 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 530 contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.[254]

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 muestreo.[255]

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 las partidas 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.

[254] NIA 530, *Muestreo de auditoría*, apartados 14-15.

[255] NIA 530, apartado 5(c)-(d).

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 aquélla 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 dirección,[256] 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 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 diferentes.[257] 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.

[256] NIA 700 (Revisada), apartado 12.

[257] NIA 320, apartado 12.

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 detectadas.[258]

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 otras ratios clave.

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;

[258] 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.

- 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)259 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 éstas no lleva necesariamente a la conclusión de que la incorrección es material.

A22. La NIA 240[260] 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 200.[261]

A23. El efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales 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 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 informados.[262]

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.

[259] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

[260] NIA 240, apartado 35.

[261] NIA 200, apartado 15.

[262] NIA 260 (Revisada), apartado 13.

A28. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que solicite (véase el apartado 14 de esta NIA).[263] 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).

[263] 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)*

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.

* Se han incorporado modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 15 de diciembre de 2013. Las modificaciones se identificaron en las páginas 948 a 955 del Manual 2012.

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)[264]), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570 (Revisada)[265]), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520[266]) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200[267] y NIA 330[268]).

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 las 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) 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.

[264] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

[265] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[266] NIA 520, *Procedimientos analíticos.*

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

[268] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

(e) 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.

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 A1–A25)

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. (Ref.: Apartados A26–A33a)

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 A34–A36)
   (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref.: Apartados A37–A43)
   (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref.: Apartados A44–A47)
   (c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref.: Apartado A48)
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 A49–A50)
   (b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref.: Apartado A51)

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 A52–A56)

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. 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.,

   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 ésta sobre otros aspectos de la auditoría si: (Ref.: Apartado A57)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 6)

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar 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 ésta para la auditoría actual)[269] 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 se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas

[269] NIA 315 (Revisada), apartado 9.

afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

A2. 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.

A3. Tal como se explica en la NIA 200,[270] 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.

A4. 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.

A5. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de 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 origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A6. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.[271] 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

A7. 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.

A8. 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.

A9. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

A10. Tal como las NIA 315 (Revisada) 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 las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y

[270] NIA 200, apartado 5.
[271] NIA 330, apartado 26.

(ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

A11. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A14 a A25 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 como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante.[272]

A12. 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.

A13. 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

A14. 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 aquéllos, 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.

A15. 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.

A16. 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

A17. 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 actividades de control. La observación proporciona evidencia 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 el modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias.[273]

Confirmación externa

A18. 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.

[272] NIA 330, apartado A35.

[273] NIA 501, *Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para determinadas áreas*.

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 adicionales.[274]

Recálculo

A19. 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

A20. 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.

Procedimientos analíticos

A21. 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, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para más orientaciones.

Indagación

A22. 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.

A23. 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.

A24. 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.

A25. 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 adicionales.[275]

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

***Relevancia y fiabilidad* (Ref.: Apartado 7)**

A26. 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, y 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

[274] NIA 505, *Confirmaciones externas*.

[275] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

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

A27. 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.

A28. 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.

A29. 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.

A30. 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

A31. 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 externa independiente 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.

A32. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos.[276]

A33. 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.[277]

A33a. La NIA 250 (Revisada)[278] 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 incumplimiento 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.

***Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección* (Ref.: Apartado 8)**

A34. 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.

A35. 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, pero no supone la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A36. 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 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.
- 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.

[276] NIA 520, apartado 5(a).

[277] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 13.

[278] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros,* apartado 9.

- 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))

A37. 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. 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 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 fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

A38. 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.
- 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.

A39. 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.

A40. 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 de responsabilidad civil, pero 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.

A41. 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).

A42. 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.

A43. 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))

A44. 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.[279]

A45. 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.

A46. 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.

A47. 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))

A48. 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; y
- cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

***Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor* (Ref.: Apartado 9(a)–(b))**

[279] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, apartado 7.

A49. 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.

A50. 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.

A51. 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)

A52. 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 las que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

(a) la selección de todos los elementos (examen de 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

A53. 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

A54. 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.

A55. 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

A56. 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 530.[280]

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref.: Apartado 11)

A57. 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 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 éstas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión del auditor relativa a una cuestión significativa.[281]

[280] NIA 530, *Muestreo de auditoría.*

[281] 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)

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 330,[282] la NIA 500[283] 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 se aplica 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)

---

282 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

283 NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

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).[284] (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.: 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. 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.

   el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

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.

[284] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

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
        (i) 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 cuento 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 para la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o para el diseño y la 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, la importancia relativa de las existencias y los riesgos de incorrección material correspondientes a las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. La NIA 600[285] 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 620[286] 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))

[285] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).*
[286] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

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 realización de actividades de control adecuadas, 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 físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.

A8. Además de registrar los conteos de las pruebas del auditor, obtener copias de los registros de recuento físico completo de la administración ayuda al auditor a realizar procedimientos de auditoría posteriores para determinar si los registros de inventario final de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de inventario

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 intermedia.[287]

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

[287] NIA 330, apartados 22-23.

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 como se explica en la NIA 200[288], 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 requiere que el auditor exprese en el informe de auditoría una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance.[289]

Existencias custodiadas y controladas por un tercero

Confirmación (Ref.: Apartado 8(a))

A15. La NIA 505[290] 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 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.

[288] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA*, apartado A50.
[289] NIA 705 (Revisada), apartado 13.
[290] NIA 505, *Confirmaciones externas*.

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[291] 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:

- 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),[292] 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

[291] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.*

[292] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 49.

algunos casos puede ser necesario que el auditor obtenga información actualizada de los asesores jurídicos externos de la entidad.

Información por segmentos (Ref.: Apartados 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.

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)

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 330[293] y de la NIA 500.[294] No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501.[295]

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 obtiene.[296] Dicha NIA también incluye las siguientes generalizaciones aplicables a la evidencia de auditoría:[297]

- 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 respuesta.[298] 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 sustantivos.[299]

- La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo.[300] 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 error.[301]

[293] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*
[294] NIA 500, *Evidencia de auditoría.*
[295] NIA 501, *Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para determinadas áreas*.
[296] NIA 500, apartado A5.
[297] NIA 500, apartado A31.
[298] NIA 330, apartados 5-6.
[299] NIA 330, apartados 18-19.
[300] NIA 330, apartado 7(b).
[301] NIA 330, apartado A53.

- 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 afirmaciones.[302]
- 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 dirección.[303]

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 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)

[302] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado A37.

[303] NIA 500, apartados A8-A9.

(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 pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada).[304] 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).[305]

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 concurran 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

[304] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

[305] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

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 bajas 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).[306] 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 240.[307]

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 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 fiabilidad.[308] 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 auditoría.[309] 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

[306] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 31.

[307] NIA 240, apartado 24.

[308] NIA 500, apartado A31.

[309] NIA 500, apartado 11.

responde por correo electrónico, el auditor puede telefonearle 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).[310] 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 240.[311]

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.
- 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).[312] 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 240.[313]

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 fraude.[314]

[310] NIA 315, (Revisada) apartado 31.
[311] NIA 240, apartado 24.
[312] NIA 315, (Revisada) apartado 31.
[313] NIA 240, apartado 24.
[314] NIA 240, apartado 35.

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:

(a) 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;

(b) una respuesta considerada no fiable;

(c) la falta de contestación; o

(d) una contestación en disconformidad.

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 330.[315]

[315] 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)

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 710.[316] La NIA 300[317] 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:

   (a) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y

   (b) 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 periodo anterior no fueron auditados; o

      (ii) los estados financieros correspondientes al periodo 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.

[316] NIA 710, *Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.*

[317] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros.*

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)

      (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 450.[318]

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).[319]

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).[320] (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.

Congruencia de las políticas contables

12. Si el auditor 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,

[318] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 8 y 12.

[319] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[320] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

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)

***

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 regirán 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:

(a) una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias; o

(b) 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.

Anexo

(Ref.: Apartado A8)

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 600).**[321]

[321] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

- **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,[322] 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 entidad.[323]**
- **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).[324]**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[325] 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 financieros[326]

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

[322] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

[323] 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 (se abstendrá de opinar) sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.

[324] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[325] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[326] 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".

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 correspondiente 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 financieros[327]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[328] – 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]

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.**

[327] 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.

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

- **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 entidad.**[329]
- **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.**

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[330]

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

[329] 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 (se abstendrá de opinar) sobre dichos resultados y flujos de efectivo.

[330] 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".

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 financieros[331]

[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]

[331] 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)

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)[332] 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 sustantivos.[333]

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 los siguientes:

   (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 difieren de los valores esperados en un importe significativo. (Ref.: Apartados A1–A3)
   (a)

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 330,[334] 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)

---

[332] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 6(b).

[333] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 6 y 18.

[334] NIA 330, apartado 18.

(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)

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

(b) 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 entidad;[335]

(b) 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;

[335] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A31.

(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 sustantivos.[336]

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 intermedia.[337]

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 relativa[338] 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 realizada[339]. En consecuencia, a

[336] NIA 500, apartado 10.

[337] NIA 330, apartados 22-23.

[338] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado A14.

[339] NIA 330, apartado 7(b).

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 convincente.[340]

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) requiere que el auditor revise su valoración de los riesgos de incorrección material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados.[341]

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.

[340] NIA 330, apartado A19.

[341] NIA 315, (Revisada) apartado 31.

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)

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 500,[342] 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)

[342] NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

(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.

(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 trabajo, tal y como se define en la NIA 320,[343] 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 10 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

[343] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 9.

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 relevantes 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 extrae 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 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 330[344] 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 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.

Anexo 1

(Ref.: Apartado A8)

Estratificación y selección ponderada por el valor

Al considerar las características de la población de la que se extrae la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. Este

[344] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 17.

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 cómo 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.

Anexo 2

(Ref.: Apartado A11)

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	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

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
tiene en cuenta los controles relevantes.		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. Los 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.

Anexo 3

(Ref.: Apartado A11)

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

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
		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 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]).

Anexo 4

(Ref.: Apartado A13)

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: AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES, INCLUIDAS LAS DE VALOR RAZONABLE, Y DE LA INFORMACIÓN RELACIONADA A REVELAR

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

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada 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, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, y la información relacionada a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 (Revisada)[345] y la NIA 330,[346] así como de otras NIA relevantes, a las estimaciones contables. También incluye requerimientos y orientaciones sobre las incorrecciones en estimaciones contables concretas y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. Algunas partidas de los estados financieros no pueden medirse con exactitud, sino solo estimarse. A los efectos de esta NIA, dichas partidas de los estados financieros se denominan estimaciones contables. La naturaleza y fiabilidad de la información de la que dispone la dirección como base para la realización de una estimación contable es muy variada, lo cual afecta al grado de incertidumbre en la estimación asociado a las estimaciones contables. El grado de incertidumbre en la estimación afecta, a su vez, al riesgo de incorrección material en las estimaciones contables, incluida la susceptibilidad a un sesgo de la dirección, intencionado o no. (Ref.: Apartados A1–A11)

3. El objetivo de la medición de las estimaciones contables puede variar en función del marco de información financiera aplicable y de la partida financiera sobre la que se informa. En el caso de algunas estimaciones contables el objetivo de la medición es pronosticar el desenlace de una o más transacciones, hechos o condiciones, lo que da lugar a la necesidad de una estimación contable. En el caso de otras estimaciones contables, incluidas muchas de las estimaciones contables del valor razonable, el objeto de la medición es diferente, y se expresa en términos del valor de una transacción actual o de una partida de los estados financieros basado en las condiciones existentes en la fecha de la medición, como el precio de mercado estimado de un determinado tipo de activo o pasivo. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede exigir una medición del valor razonable basada en una hipotética transacción actual realizada entre partes debidamente informadas e interesadas (a las que a veces se denomina "participantes del mercado" u otro término equivalente) en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua en lugar de la liquidación de una transacción en alguna fecha pasada o futura.[347]

4. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad originalmente reconocida o revelada en los estados financieros no constituye necesariamente una incorrección de los estados financieros. Este es el caso particular de las estimaciones contables del valor razonable, ya que cualquier desenlace observado siempre resulta afectado por hechos o condiciones posteriores a la fecha en que se realizó la estimación a efectos de los estados financieros.

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

[345] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

[346] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[347] En los distintos marcos de información financiera pueden existir distintas definiciones del valor razonable.

6. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que:

   (a) las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, reconocidas o reveladas en los estados financieros, son razonables; y

   (b) la correspondiente información revelada en los estados financieros es adecuada, en el contexto del marco de información financiera aplicable.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

   (a) Estimación contable: una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación. Cuando esta NIA trata únicamente de las estimaciones contables que conllevan medidas a valor razonable, se emplea el término "estimaciones contables a valor razonable".

   (b) Estimación puntual o rango del auditor: cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.

   (c) Incertidumbre en la estimación: la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.

   (d) Sesgo de la dirección: falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.

   (e) Estimación puntual de la dirección: cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.

   (f) Desenlace de una estimación contable: importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en que se basa la estimación contable.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

8. Al aplicar procedimientos de valoración del riesgo y realizar actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada)[348] el auditor, con el fin de disponer de una base para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material de las estimaciones contables, deberá obtener conocimiento de los siguientes aspectos: (Ref.: Apartado A12)

   (a) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables, incluida la correspondiente información a revelar. (Ref.: Apartados A13–A15)

   (b) El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros. Para obtener este conocimiento, el auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre los cambios de circunstancias que pueden dar lugar a estimaciones contables nuevas o a la necesidad de revisar las existentes. (Ref.: Apartados A16–A21)

   (c) La manera en que la dirección realiza las estimaciones contables y los datos en los que se basan, incluidos: (Ref.: Apartados A22–A23)

      (i) el método y, en su caso, el modelo, empleado para realizar la estimación contable; (Ref.: Apartados A24–A26)

      (ii) los controles relevantes (Ref.: Apartados A27–A28)

      (iii) si la dirección ha utilizado los servicios de un experto; (Ref.: Apartados A29–A30)

      (iv) las hipótesis en las que se basan las estimaciones contables; (Ref.: Apartados A31–A36)

[348] NIA 315 (Revisada), apartados 5–6 y 11–12.

(v) 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 y, si es así, los motivos correspondientes; y (Ref.: Apartado A37)

(vi) si la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación y, en este caso, el modo en que lo ha hecho. (Ref.: Apartado A38)

9. El auditor revisará el desenlace de las estimaciones contables incluidas en los estados financieros correspondientes al periodo anterior o, en su caso, su reestimación posterior a efectos del periodo actual. La naturaleza y extensión de la revisión a llevar a cabo por el auditor tendrá en cuenta la naturaleza de las estimaciones contables, y si la información obtenida de la revisión es o no relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las estimaciones contables realizadas en los estados financieros del periodo actual. Sin embargo, el propósito de la revisión no es poner en duda los juicios realizados en los periodos anteriores basados en la información disponible en aquel momento. (Ref.: Apartados A39–A44)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

10. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material, como requiere la NIA 315 (Revisada)[349] el auditor evaluará el grado de incertidumbre existente en la estimación asociado a cada estimación contable. (Ref.: Apartados A45–A46)

11. El auditor determinará si, a su juicio, alguna de las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación da lugar a riesgos significativos. (Ref.: Apartados A47–A51)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

12. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el auditor determinará: (Ref.: Apartado A52)

(a) si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la realización de la estimación contable; y (Ref.: Apartados A53–A56)

(b) si los métodos empleados en la realización de las estimaciones contables son adecuados y se han aplicado de forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones contables o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes. (Ref.: Apartados A57–A58)

13. Para responder a los riesgos valorados de incorrección material, como requiere la NIA 330,[350] el auditor realizará una o varias de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable. (Ref.: Apartados A59–A61)

(a) Determinación de si los hechos acaecidos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionan evidencia de auditoría en relación con la estimación contable. (Ref.: Apartados A62–A67)

(b) Realización de pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación contable y los datos en los que dicha estimación se basa. Para ello, el auditor evaluará lo siguiente: (Ref.: Apartados A68–A70)

(i) si el método de medición utilizado es adecuado dadas las circunstancias; y (Ref.: Apartados A71–A76)

(ii) si las hipótesis empleadas por la dirección son razonables teniendo en cuenta los objetivos de la medición según el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A77–A83)

(c) Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles relativos a la realización por la dirección de la estimación contable, junto con la aplicación de procedimientos sustantivos adecuados. (Ref.: Apartados A84–A86)

(d) Realización de una estimación puntual o establecimiento de un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección. Para ello: (Ref.: Apartados A87–A91)

(i) Cuando el auditor emplee hipótesis o métodos diferentes de los utilizados por la dirección, el auditor obtendrá conocimiento suficiente de las hipótesis o métodos de la dirección para cerciorarse de que la estimación puntual o rango del auditor tiene

[349] NIA 315 (Revisada), apartado 25.

[350] NIA 330, apartado 5.

en cuenta variables relevantes, así como para evaluar cualquier diferencia significativa respecto de la estimación puntual de la dirección. (Ref.: Apartado A92)

(ii) Cuando el auditor concluya que resulta adecuado utilizar un rango, el auditor reducirá el rango, sobre la base de la evidencia de auditoría disponible, hasta que todos los desenlaces incluidos dentro del rango se consideren razonables. (Ref.: Apartados A93–A95)

14. Para determinar las cuestiones señaladas en el apartado 12, o como respuesta al riesgo valorado de incorrección material de conformidad con el apartado 13, el auditor considerará si, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, son necesarias cualificaciones o conocimientos especializados en relación con uno o más aspectos de las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A96–A101)

Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos

Incertidumbre en la estimación

15. En el caso de estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, además de otros procedimientos sustantivos aplicados para cumplir con los requerimientos de la NIA 330[351], el auditor evaluará lo siguiente: (Ref.: Apartado A102)

    (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 cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable. (Ref.: Apartados A103–A106)

    (b) Si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección son razonables. (Ref.: Apartados A107–A109)

    (c) En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo. (Ref.: Apartado A110)

16. En el caso de que, a juicio del auditor, la dirección no haya tratado adecuadamente los efectos de la incertidumbre en la estimación sobre las estimaciones contables realizadas que den lugar a riesgos significativos, si lo considera necesario, el auditor establecerá un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación contable. (Ref.: Apartados A111–A112)

Criterios de reconocimiento y medición

17. En el caso de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:

    (a) la decisión de la dirección de reconocer, o no reconocer, las estimaciones contables en los estados financieros (Ref.: Apartados A113–A114)

    (b) las bases seleccionadas para la medición de las estimaciones contables (Ref.: Apartado A115)

    se adecúan a los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable.

Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de incorrecciones

18. Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará si las estimaciones contables contenidas en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen incorrecciones. (Ref.: Apartados A116–A119)

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

19. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información revelada en los estados financieros relativa a las estimaciones contables se adecúa a los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A120–A121)

20. En el caso de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, el auditor evaluará, asimismo, la adecuación de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la estimación existente, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A122–A123)

[351] NIA 330, apartado 18.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

21. El auditor revisará los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables con la finalidad de identificar si existen indicadores de posible sesgo de la dirección. A los efectos de alcanzar conclusiones sobre la razonabilidad de las estimaciones contables concretas, los indicadores de posible sesgo de la dirección no constituyen en sí mismos incorrecciones. (Ref.: Apartados A124–A125)

Manifestaciones escritas

22. El auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre si consideran razonables las hipótesis significativas empleadas en la realización de estimaciones contables. (Ref.: Apartados A126–A127)

Documentación

23. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[352]

    (a) la base para las conclusiones alcanzadas por el auditor sobre la razonabilidad de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, así como de la correspondiente información revelada; y

    (b) en su caso, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. (Ref.: Apartado A128)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables (Ref.: Apartado 2)

A1. Debido a las incertidumbres inherentes a las actividades empresariales, algunas partidas de los estados financieros sólo pueden ser estimadas. Asimismo, las características específicas de un activo, un pasivo o un componente del patrimonio neto, o la base o el método de medición definido por el marco de información financiera, pueden dar lugar a la necesidad de estimar una partida de los estados financieros. Algunos marcos de información financiera definen métodos de medición específicos y la información a revelar en los estados financieros requerida, mientras que otros marcos de información financiera son menos concretos al respecto. En el anexo de esta NIA se analizan las formas de medir el valor razonable y la información que debe revelarse según los distintos marcos de información financiera.

A2. Algunas estimaciones contables incorporan una incertidumbre en la estimación relativamente baja y pueden conllevar menores riesgos de incorrecciones materiales, por ejemplo:

- Las estimaciones contables en entidades dedicadas a actividades empresariales que no son complejas.
- Las estimaciones contables que se realizan y actualizan con frecuencia por referirse a transacciones rutinarias.
- Las estimaciones contables obtenidas a partir de datos fácilmente disponibles, tales como los tipos de interés publicados o los precios de valores negociados en un mercado oficial. En el contexto de una estimación contable del valor razonable estos datos se denominan "observables".
- Las estimaciones contables del valor razonable para las que el método de medición definido por el marco de información financiera aplicable es sencillo y se aplica fácilmente al activo o pasivo que requiere ser medido a valor razonable.
- Las estimaciones contables del valor razonable para las que el modelo empleado para medir la estimación contable es generalmente aceptado, siempre y cuando las hipótesis o los datos del modelo sean observables.

A3. Sin embargo, en el caso de algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser relativamente alta, especialmente cuando se basan en hipótesis significativas; por ejemplo:

- Las estimaciones contables relacionadas con el resultado de litigios.

[352] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11 y A6.

- Las estimaciones contables del valor razonable de instrumentos financieros derivados no negociados en mercados organizados.
- Las estimaciones contables del valor razonable para las que se emplea un modelo muy especializado desarrollado por la entidad, o para las que las hipótesis o los datos no pueden ser observados en el mercado.

A4. El grado de incertidumbre en la estimación varía según la naturaleza de la estimación contable, en función de que exista o no un método o modelo generalmente aceptado para realizar la estimación contable, y en función de la subjetividad de las hipótesis empleadas para realizar dicha estimación. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable, y no se pueda realizar la estimación contable.

A5. No todas las partidas de los estados financieros que requieren ser medidas a valor razonable implican incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, éste puede ser el caso de algunas partidas de los estados financieros para los que existe un mercado activo y abierto que ofrece información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se efectúan los intercambios, en cuyo caso la existencia de cotizaciones de precio publicadas suele ser la mejor evidencia de auditoría de su valor razonable. Sin embargo, puede existir incertidumbre en el proceso de 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 en el mercado 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.

A6. Ejemplos de situaciones en las que pueden ser requeridas estimaciones distintas de las del valor razonable son los siguientes:

- Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
- Obsolescencia de las existencias.
- Obligaciones por garantías.
- Método de amortización o vida útil de los activos.
- Provisión relativa al valor contable de una inversión cuando existe incertidumbre sobre su recuperabilidad.
- Resultado de contratos a largo plazo.
- Costes derivados de resoluciones de litigios y sentencias.

A7. Otros ejemplos de situaciones en las que pueden ser necesarias estimaciones contables del valor razonable son los siguientes:

- Instrumentos financieros complejos, que no se negocian en mercados activos y abiertos.
- Pagos basados en acciones.
- Activos no corrientes mantenidos para su venta.
- Determinados activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos el fondo de comercio y los activos intangibles.
- Transacciones que implican el intercambio de activos o pasivos entre partes independientes sin contraprestación monetaria, por ejemplo, un intercambio no monetario de las instalaciones industriales de diferentes líneas de negocio.

A8. La estimación implica juicios realizados sobre la base de la información disponible cuando se preparan los estados financieros. Para muchas estimaciones contables, estos juicios conllevan la formulación de hipótesis sobre cuestiones inciertas en el momento de realizar la estimación. No es responsabilidad del auditor la predicción de las condiciones, transacciones o hechos futuros que, de haberse conocido en el momento de la auditoría, podrían haber afectado significativamente a la actuación de la dirección o a las hipótesis utilizadas por la dirección.

Sesgo de la dirección

A9. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. Sin embargo, las estimaciones contables son imprecisas y pueden verse afectadas por los juicios de la dirección. Estos juicios pueden implicar un sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de la motivación para lograr un resultado deseado). La susceptibilidad de una estimación contable a un sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva

su realización. El sesgo no intencionado de la dirección y la posibilidad de sesgo intencionado de la dirección son inherentes a las decisiones subjetivas que con frecuencia son necesarias para realizar estimaciones contables. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores influyen en las actividades de planificación e identificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

A10. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en las cuentas contables. Puede ser que sólo sea identificado cuando se consideran de forma conjunta grupos de estimaciones contables o todas las estimaciones contables, o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Si bien algún sesgo de la dirección es inherente a las decisiones subjetivas, al efectuar estos juicios la dirección puede no tener intención de inducir a error a los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, cuando exista dicha intención, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A11. Las entidades del sector público pueden tener participaciones significativas en activos especializados para los que no existen fuentes de información fácilmente disponibles y fiables a efectos de su medición a valor razonable o según otras bases de valor actual, o una combinación de ambas. Con frecuencia, los activos especializados no generan flujos de efectivo y no tienen un mercado activo. La medición a valor razonable, por lo tanto, suele requerir la realización de una estimación que puede ser compleja y, en algunos casos excepcionales, no ser posible en absoluto.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref.: Apartado 8)

A12. Los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas requeridos por el apartado 8 de esta NIA facilitan al auditor el desarrollo de una previsión de la naturaleza y del tipo de estimaciones contables que puede tener una entidad. El principal aspecto a considerar por el auditor es si el conocimiento que se ha obtenido es suficiente para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en relación con las estimaciones contables y para planificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

***Obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable* (Ref.: Apartado 8(a))**

A13. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable facilita al auditor la determinación de si, por ejemplo:

- establece determinadas condiciones para el reconocimiento,[353] o métodos de medición, de estimaciones contables;
- especifica determinadas condiciones 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;
- especifica la información a revelar requerida o permitida.

La obtención de este conocimiento también proporciona al auditor una base para discutir con la dirección el modo en que ésta ha aplicado los requerimientos relevantes para la realización de la estimación contable, y permite al auditor determinar si han sido aplicados adecuadamente.

A14. Los marcos de información financiera pueden guiar a la dirección en la determinación de las estimaciones puntuales cuando existen alternativas. Por ejemplo, algunos marcos de información financiera requieren que la estimación puntual seleccionada sea la alternativa que refleje el juicio de la dirección sobre el desenlace más probable[354]. Otros pueden exigir, por ejemplo, el empleo de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad. En algunos casos, la dirección puede tener la capacidad de realizar la estimación puntual directamente. En otros casos, la dirección puede tener la capacidad de realizar una estimación puntual fiable sólo después de haber tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos a partir de los cuales se puede determinar una estimación puntual.

[353] La mayoría de los marcos de información financiera requieren la incorporación al balance de situación o al estado de resultados de partidas que satisfacen sus criterios de reconocimiento. Revelar políticas contables o añadir notas explicativas a los estados financieros no soluciona el no reconocer dichas partidas, incluidas las estimaciones contables.

[354] Los distintos marcos de información financiera pueden utilizar una terminología diferente para describir las estimaciones puntuales determinadas de este modo.

A15. Los marcos de información financiera pueden exigir que se revele información relacionada con las hipótesis significativas a las que la estimación contable es especialmente sensible. Además, cuando existe un alto grado de incertidumbre en la estimación, algunos marcos de información financiera no permiten el reconocimiento de una estimación contable en los estados financieros, aunque puede exigirse que se revele determinada información en las notas explicativas de los estados financieros.

***Obtención de conocimiento de la manera en que la dirección identifica la necesidad de realizar estimaciones contables* (Ref.: Apartado 8(b))**

A16. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección determine si una transacción, hecho o condición da lugar a la necesidad de realizar una estimación contable, y que todas las estimaciones contables necesarias hayan sido reconocidas, medidas y reveladas en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A17. La identificación por la dirección de las transacciones, hechos y condiciones que dan lugar a la necesidad de estimaciones contables se basará, probablemente, en:

- el conocimiento por parte de la dirección del negocio de la entidad y del sector en el que opera;
- el conocimiento por la dirección de la puesta en práctica de estrategias empresariales en el periodo actual;
- en su caso, la experiencia acumulada por la dirección durante la preparación de los estados financieros de la entidad en periodos anteriores.

En estos casos, el auditor puede obtener conocimiento del modo en que la dirección identifica la necesidad de realizar estimaciones contables, principalmente, mediante la realización de indagaciones ante la dirección. En otros casos, cuando el proceso de la dirección esté más estructurado, por ejemplo, cuando las atribuciones de la dirección incluyen formalmente una función de gestión del riesgo, el auditor puede aplicar procedimientos de valoración del riesgo a los métodos y prácticas seguidos por la dirección para la revisión periódica de las situaciones que dan lugar a las estimaciones contables y la realización de una nueva estimación de las estimaciones contables, en caso necesario. La integridad de las estimaciones contables suele ser un factor importante para el auditor, especialmente cuando se trata de estimaciones contables de pasivos.

A18. El conocimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, obtenido durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, junto con otra evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría, facilitan al auditor la identificación de las circunstancias, o cambios de éstas, que pueden dar lugar a la necesidad de realizar una estimación contable.

A19. Las indagaciones ante la dirección sobre cambios en las circunstancias pueden incluir, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Si la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones que pueden dar lugar a estimaciones contables.
- Si han cambiado las condiciones de las transacciones que dieron lugar a las estimaciones contables.
- Si han cambiado las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables como consecuencia de cambios en los requerimientos establecidos por el marco de información financiera aplicable o por otros motivos.
- Si se han producido cambios normativos o de otro tipo ajenos al control de la dirección y que pueden hacer necesario que la dirección revise las estimaciones contables o realice otras nuevas.
- Si se han producido nuevas condiciones o hechos que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables nuevas o a revisar las existentes.

A20. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar transacciones, hechos y condiciones que supongan la necesidad de realizar estimaciones contables que la dirección no haya identificado. La NIA 315 (Revisada) trata de aquellas situaciones en las que el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado, incluida la determinación de si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con los procesos de valoración del riesgo por la entidad.[355]

[355] NIA 315 (Revisada), apartado 16.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A21. La obtención de este conocimiento en el caso de entidades de pequeña dimensión suele ser menos compleja, ya que con frecuencia sus actividades empresariales son limitadas y las transacciones son menos complejas. Además, a menudo una única persona, por ejemplo, el propietario-gerente, es la que identifica la necesidad de realizar una estimación contable, y, por lo tanto, el auditor puede focalizar sus indagaciones.

***Obtención de conocimiento del modo en que la dirección realiza las estimaciones contables* (Ref.: Apartado 8(c))**

A22. La preparación de los estados financieros también exige que la dirección establezca los procesos de información financiera necesarios para la realización de las estimaciones contables, incluido el adecuado control interno. Estos procesos incluyen lo siguiente:

- Selección de las políticas contables adecuadas y establecimiento de los procesos de estimación, incluidos los métodos y, en su caso, los modelos de estimación o valoración adecuados.
- Desarrollo o identificación de los datos y las hipótesis relevantes que afectan a las estimaciones contables.
- Revisión periódica de las circunstancias que dan lugar a las estimaciones contables y realización de nuevas estimaciones contables cuando sea necesario.

A23. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en que la dirección realiza las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- Los tipos de cuentas o transacciones con los que están relacionadas las estimaciones contables (por ejemplo, si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales).
- Si la dirección utiliza técnicas de medición reconocidas para la realización de estimaciones contables concretas, y en tal caso, el modo en que se han aplicado.
- Si las estimaciones contables se realizaron sobre la base de los datos disponibles en una fecha intermedia y, si es así, si la dirección ha tenido en cuenta el efecto de los hechos, transacciones y cambios de circunstancias ocurridos entre dicha fecha y el cierre del ejercicio, y el modo en que ha tenido en cuenta dicho efecto.

Método de medición, incluido el uso de modelos (Ref.: Apartado 8(c)(i))

A24. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede definir el método de medición de una estimación contable, por ejemplo, un modelo concreto que deba emplearse para medir una estimación del valor razonable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define el método de medición, o puede especificar métodos de medición alternativos.

A25. Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el método concreto a emplear en función de las circunstancias, entre los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del método o, en su caso, del modelo empleado para realizar las estimaciones contables cabe citar los siguientes:

- La manera en que la dirección ha considerado la naturaleza del activo o pasivo que va a estimarse, al seleccionar un método concreto.
- Si la entidad opera en un negocio, sector o entorno concreto en el que existen métodos comúnmente utilizados para realizar ese tipo específico de estimación contable.

A26. Por ejemplo, puede haber un mayor riesgo de incorrección material en aquellos casos en los que la dirección haya desarrollado internamente un modelo para realizar la estimación contable o cuando se desvíe de un método comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.

Controles relevantes (Ref.: Apartado 8(c)(ii))

A27. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento sobre los controles relevantes son, por ejemplo, la experiencia y competencia de quien realiza las estimaciones contables, y los controles relacionados con:

- la manera en que la dirección determina la integridad, relevancia y exactitud de los datos empleados para llevar a cabo estimaciones contables;

- la revisión y aprobación de 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 las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes y los responsables de realizar las estimaciones contables, 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 incluir una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros propios de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos).

A28. Dependiendo de las circunstancias, otros controles pueden ser relevantes para realizar las estimaciones contables. Por ejemplo, si la entidad emplea modelos específicos para realizar estimaciones contables, la dirección puede establecer políticas y procedimientos específicos relativos a esos modelos. Los controles relevantes pueden incluir, por ejemplo, los establecidos sobre:

- el diseño y desarrollo, o selección, de un modelo concreto para un propósito específico;
- el uso del modelo;
- el mantenimiento y la validación periódica de la integridad del modelo.

Empleo de expertos por la dirección (Ref.: Apartado 8(c)(iii))

A29. La dirección puede contar con, o la entidad puede emplear a, personas con la experiencia y competencia necesarias para realizar las estimaciones puntuales requeridas. En algunos casos, sin embargo, la dirección puede tener que contratar a un experto para realizar dichas estimaciones o colaborar en su realización. Esta necesidad puede deberse, por ejemplo, a:

- la naturaleza especializada de la materia que requiere estimación; por ejemplo, la medición de las reservas de minerales o hidrocarburos en las industrias extractivas;
- la naturaleza técnica de los modelos necesarios para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de determinadas mediciones a valor razonable;
- la naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A30. En entidades de pequeña dimensión, las circunstancias que requieren una estimación contable suelen ser tales que el propietario-gerente tiene capacidad de realizar la estimación puntual requerida. En algunos casos, sin embargo, será necesario un experto. La discusión con el propietario-gerente al principio del trabajo de auditoría sobre la naturaleza de cualquier estimación contable, la integridad de las estimaciones contables requeridas y la adecuación del proceso de estimación puede ayudar al propietario-gerente a determinar la necesidad de emplear a un experto.

Hipótesis (Ref.: Apartado 8(c)(iv))

A31. Las hipótesis forman parte integrante de las estimaciones contables. Entre los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de las hipótesis en las que se basan las estimaciones contables se encuentran, por ejemplo:

- La naturaleza de las hipótesis, en particular cuáles pueden ser hipótesis significativas.
- La manera en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes y completas (es decir, que se hayan tenido en cuenta todas las variables relevantes).
- En su caso, el modo en que la dirección determina que las hipótesis empleadas son congruentes internamente.
- Si las hipótesis están relacionadas con aspectos que están bajo control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la estimación de vida útil de un activo), y la manera en que se ajustan a los planes de negocio de la entidad y al entorno externo, o si dichas hipótesis se relacionan con aspectos que quedan fuera de su control (por ejemplo, hipótesis sobre tipos de interés, tasas de mortalidad, posibles acciones judiciales o administrativas, o la variabilidad y periodificación de los flujos de efectivo futuros).

- La naturaleza y extensión de la documentación, si la hay, en que se basan las hipótesis.

Las hipótesis pueden ser formuladas o identificadas por un experto para facilitar a la dirección la realización de las estimaciones contables. Estas hipótesis, cuando son empleadas por la dirección, se consideran hipótesis de la dirección.

A32. En algunos casos, las hipótesis pueden denominarse datos; por ejemplo, cuando la dirección utiliza un modelo para realizar una estimación contable. Sin embargo, el término "dato" también puede emplearse para referirse a los datos subyacentes a los que se aplican las hipótesis específicas.

A33. La dirección puede fundamentar las hipótesis en distintos tipos de información extraída de fuentes internas y externas, cuya relevancia y fiabilidad serán variables. En algunos casos, una hipótesis puede estar basada de manera fiable en información aplicable procedente tanto de fuentes externas (por ejemplo, tipos de interés publicados u otros datos estadísticos) como de fuentes internas (por ejemplo, información histórica o condiciones anteriores experimentadas por la entidad). En otros casos, una hipótesis puede ser más subjetiva, por ejemplo, cuando la entidad no tiene experiencia o no utiliza fuentes externas de las que extraer información.

A34. En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis reflejan o son congruentes con lo que partes interesadas y debidamente informadas que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua (en ocasiones denominadas "participantes en el mercado" u otro término equivalente) emplearían para determinar el valor razonable al intercambiar un activo o liquidar un pasivo. Las hipótesis específicas variarán también según las características del activo o del pasivo a valorar, el método de valoración utilizado (por ejemplo, un enfoque de mercado o de resultados) y los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A35. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis o los datos, en función de su fuente y de sus bases, variarán entre los siguientes:

(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 (en ocasiones denominadas "información observable" u otro término equivalente).

(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 la mejor información disponible en las circunstancias concurrentes (en ocasiones denominadas "información no observable" u otro término equivalente).

En la práctica, sin embargo, la distinción entre (a) y (b) no siempre es evidente. Además, puede ser necesario que la dirección elija entre diferentes hipótesis empleadas por distintos participantes en el mercado.

A36. El grado de subjetividad, como el que una hipótesis o un dato sea observable o no, influye en el grado de incertidumbre en la estimación y, por tanto, en la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material de una estimación contable concreta.

Cambios en los métodos de realización de las estimaciones contables (Ref.: Apartado 8(c)(v))

A37. Al evaluar el modo en que la dirección realiza las estimaciones contables, el auditor debe saber si ha habido o debería haber habido algún cambio con respecto al periodo anterior en los métodos de realización de las estimaciones contables. Puede ser necesario modificar un determinado método de estimación como respuesta a los cambios habidos tanto en el entorno o en las circunstancias que afectan a la entidad, como en los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Si la dirección ha cambiado el método para la realización de las estimaciones contables, es importante que aquélla pueda demostrar que el nuevo método es más adecuado, o que es, en sí mismo, una respuesta a esos cambios. Por ejemplo, si la dirección cambia la base para realizar una estimación contable, pasando de la utilización de un enfoque de precios de mercado al empleo de un modelo, el auditor cuestionará si las hipótesis de la dirección en relación con el mercado son razonables de acuerdo con las circunstancias económicas.

Incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 8(c)(vi))

A38. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento respecto de si la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación y, en su caso, la manera en que lo ha hecho incluye, por ejemplo:

- Si, y en caso afirmativo, de qué manera, la dirección ha tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis sobre la estimación contable.

- Modo en que la dirección determina la estimación contable cuando el análisis indica varios escenarios de desenlace.
- Si la dirección lleva a cabo un seguimiento de los desenlaces de las estimaciones contables realizadas en el periodo anterior y si ha respondido adecuadamente al desenlace de este procedimiento de seguimiento.

***Revisión de las estimaciones contables de periodos anteriores* (Ref.: Apartado 9)**

A39. El desenlace de una estimación contable diferirá a menudo de la estimación contable reconocida en los estados financieros del periodo anterior. Al aplicar procedimientos de valoración del riesgo para identificar y conocer los motivos de dichas diferencias, el auditor puede obtener:

- información en relación con la eficacia del proceso de estimación realizado por la dirección en el periodo anterior, sobre cuya base el auditor pueda juzgar la probabilidad de la eficacia del proceso de la dirección en el periodo actual;
- evidencia de auditoría pertinente en relación con la nueva estimación en el periodo actual de estimaciones contables realizadas en el periodo anterior;
- evidencia de auditoría sobre aspectos tales como la incertidumbre en la estimación, que puede ser necesario revelar en los estados financieros.

A40. La revisión de las estimaciones contables del periodo anterior también puede facilitar al auditor, en el periodo actual, la identificación de circunstancias o condiciones que aumentan la susceptibilidad de las estimaciones contables a contener, o indicar la presencia de, un 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.

A41. La NIA 240[356] también requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. El auditor lleva a cabo esta revisión cumpliendo con la obligación que tiene de diseñar y aplicar procedimientos para revisar las estimaciones contables en busca de sesgos que puedan constituir un riesgo de incorrección material debida a fraude, como respuesta al riesgo de elusión de los controles por la dirección. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de las estimaciones contables del periodo anterior, como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con esta NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

A42. El auditor puede decidir que es necesaria una revisión más detallada de aquellas estimaciones contables cuya incertidumbre en la estimación se valoró como alta en la auditoría del ejercicio anterior, o de aquellas estimaciones contables que han cambiado significativamente con respecto al periodo anterior. 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.

A43. En el caso de las estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en las condiciones existentes en la fecha de la medición, puede haber más variación entre la cantidad reconocida como valor razonable en los estados financieros del periodo anterior y el desenlace de la estimación o la cantidad resultante de la nueva estimación realizada a efectos del periodo actual. Esto se debe a que la finalidad de la medición de estas estimaciones contables está relacionada 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 sea 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 una estimación contable del valor razonable del periodo anterior proporcione información relevante para el propósito de la auditoría. Si es así, la consideración por el auditor del desenlace de las estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior puede ir más dirigida hacia el conocimiento de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección, es decir, del historial de la dirección, a partir del cual el auditor puede juzgar la eficacia que se puede esperar del proceso realizado por la dirección en el periodo actual.

A44. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no significa necesariamente que los estados financieros

[356] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 32(b)(ii).

del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, sí puede considerarse que contienen una incorrección si, por ejemplo, la diferencia se debe a información que estaba a disposición 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 al preparar dichos estados financieros. 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.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

***Incertidumbre en el proceso de estimación* (Ref.: Apartado 10)**

A45. El grado de incertidumbre en la estimación asociado a una estimación contable puede verse influido por factores tales como:

- El grado en que la estimación contable depende de juicios.
- La sensibilidad de la estimación contable a los cambios en las hipótesis.
- La existencia de técnicas de medición reconocidas que puedan reducir la incertidumbre en la estimación (aunque la subjetividad de las hipótesis empleadas como datos puede, no obstante, producir incertidumbre en la estimación).
- La amplitud del periodo de pronóstico y la pertinencia de los datos extraídos de hechos pasados para pronosticar hechos futuros.
- La disponibilidad de datos fiables procedentes de fuentes externas.
- El grado en que la estimación contable se basa en datos observables o no observables.

El grado de incertidumbre en la estimación asociado a una estimación contable puede influir en la susceptibilidad al sesgo.

A46. Para valorar el riesgo de incorrección material, el auditor puede también tener en cuenta lo siguiente:

- La magnitud real o esperada de una estimación contable.
- La cantidad por la que se ha reconocido la estimación contable (es decir, la estimación puntual de la dirección) en relación con la cantidad que el auditor esperaba que se hubiese registrado.
- Si la dirección ha recurrido a un experto para realizar la estimación contable.
- El desenlace de la revisión de las estimaciones contables de periodos anteriores.

***Incertidumbre en la estimación elevada y riesgos significativos* (Ref.: Apartado 11)**

A47. Como ejemplos de estimaciones contables cuyo grado de incertidumbre en la estimación puede ser elevado cabe citar los siguientes:

- Las estimaciones contables que dependen de forma importante de juicios, por ejemplo, juicios sobre el desenlace de litigios pendientes de resolución o sobre la cantidad y el periodo de obtención de flujos de efectivo futuros que dependen de hechos inciertos que se producirán en un futuro lejano.
- Las estimaciones contables que no se calculan empleando técnicas de medición reconocidas.
- Las estimaciones contables para las que la revisión realizada por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior pone de manifiesto la existencia de una diferencia sustancial entre la estimación contable original y el desenlace real.
- Las estimaciones contables del valor razonable para las que se emplea un modelo muy especializado desarrollado por la entidad, o para las que no existen datos observables.

A48. Una estimación contable que en apariencia es inmaterial puede originar una incorrección material debido a la incertidumbre asociada a dicha estimación; es decir, la magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser un indicador de su incertidumbre en la estimación.

A49. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación es tan elevada que no puede realizarse una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de la partida en los estados financieros o su medición a valor razonable.

En estos casos, los riesgos significativos no sólo se refieren a si una estimación contable debería o no reconocerse, o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la adecuación de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir la revelación de información sobre las estimaciones contables y sobre la elevada incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A120-A123).

A50. Si el auditor determina que una estimación contable da lugar a un riesgo significativo, el auditor deberá obtener conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control.[357]

A51. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación de una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada)[358] establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (Ref.: Apartado 12)

A52. La NIA 330 exige que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a la valoración de los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones[359]. Los apartados A53-A115 se centran en las respuestas concretas relativas sólo a las afirmaciones.

***Aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable* (Ref.: Apartado 12(a))**

A53. Muchos marcos de información financiera establecen determinadas condiciones para el reconocimiento de las estimaciones contables y especifican los métodos para realizarlas y la información que debe revelarse. Estos requerimientos pueden ser complejos y requerir la aplicación del juicio. Sobre la base del conocimiento obtenido al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, aquellos requerimientos del marco de información financiera aplicable que puedan ser susceptibles de una aplicación indebida o de diferentes interpretaciones se convierten en objeto de atención del auditor.

A54. La determinación de si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable se basan, en parte, en el conocimiento del auditor sobre la entidad y su entorno. Por ejemplo, la medición del valor razonable de algunas partidas, como los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, puede implicar consideraciones especiales afectadas por la naturaleza de la entidad y sus operaciones.

A55. En algunas situaciones, pueden ser necesarios procedimientos de auditoría adicionales, como la inspección física del estado en el que se encuentra un activo, para determinar si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A56. La aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable requiere que la dirección tenga en cuenta los cambios que se produzcan en el entorno o en las circunstancias que afecten a la entidad. Por ejemplo, la apertura de un mercado activo para una determinada clase de activo o pasivo puede indicar que la utilización de flujos de efectivo descontados para estimar el valor razonable de dicho activo o pasivo ya no es adecuada.

***Congruencia de los métodos y de las bases de los cambios* (Ref.: Apartado 12(b))**

A57. El análisis por parte del auditor de un cambio en una estimación contable, o en el método para realizarla con respecto al periodo anterior, es importante, porque un cambio que no se base en una modificación de las circunstancias o en información nueva se considera arbitrario. Los cambios arbitrarios en una estimación contable producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar una incorrección en los estados financieros, o indicar un posible sesgo de la dirección.

A58. A menudo, la dirección es capaz de demostrar que hay un buen motivo, basado en un cambio de las circunstancias, para modificar, de un periodo a otro, una estimación contable o el método para realizarla. Lo que constituye un buen motivo y si existe una adecuada justificación que avale la tesis de la dirección de que se ha producido un cambio de las circunstancias que justifica la modificación de una estimación contable o del método para realizar una estimación contable, son cuestiones sujetas a juicio.

[357] NIA 315 (Revisada), apartado 29.

[358] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[359] NIA 330, apartados 5-6.

***Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.* (Ref.: Apartado 13)**

A59. La decisión del auditor sobre la respuesta, individual o en combinación con otras, de las enumeradas en el apartado 13 que debe poner en práctica para responder a los riesgos de incorrección material puede estar influida por aspectos tales como:

- La naturaleza de la estimación contable, incluido si tiene o no su origen en transacciones rutinarias.
- Si se espera que el procedimiento o procedimientos proporcionen al auditor evidencia de auditoría suficiente y adecuada de forma eficaz.
- La valoración del riesgo de incorrección material, así como si el riesgo valorado es un riesgo significativo.

A60. Por ejemplo, al evaluar la razonabilidad de la provisión para cuentas de dudoso cobro, un procedimiento eficaz para el auditor puede ser la revisión de los cobros posteriores en combinación con otros procedimientos. Cuando la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable es elevada, por ejemplo, una estimación contable basada en un modelo propio para el que existen datos no observables puede ocurrir que para la obtención de una evidencia de auditoría suficiente y adecuada pueda ser necesaria una combinación de varias de las respuestas a los riesgos valorados contemplados en el apartado 13.

A61. Los apartados A62-A95 proporcionan orientaciones adicionales para explicar las circunstancias en las que puede ser adecuada cada una de las respuestas.

Hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 13(a))

A62. Determinar si los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionan evidencia de auditoría en relación con la estimación contable puede ser una respuesta adecuada cuando se espera que dichos hechos:

- ocurran; y
- proporcionen evidencia de auditoría que confirme o contradiga la estimación contable.

A63. Los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría en ocasiones pueden proporcionar una evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una estimación contable. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto sustituido por otro poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación de su valor realizable neto. En estos casos, puede no ser necesaria la aplicación de procedimientos adicionales de auditoría en relación con la estimación contable, siempre que se obtenga una evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los citados hechos.

A64. 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 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 a la finalidad 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. En el apartado 13 se enumeran otras respuestas a los riesgos de incorrección material que puede desarrollar el auditor.

A65. En algunos casos, los hechos que contradicen la estimación contable pueden indicar que los procedimientos aplicados por la dirección para realizar estimaciones contables no son eficaces, o que existe sesgo de la dirección en la realización de las estimaciones contables.

A66. Aunque el auditor puede decidir no utilizar este enfoque en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560.[360] El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado[361] todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieren un ajuste o su revelación en los estados financieros, y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros[362]. 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 aplicable el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

[360] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre.*

[361] NIA 560, apartado 6.

[362] NIA 560, apartado 8.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A67. Cuando el periodo comprendido entre la fecha del balance de situación y la fecha del informe de auditoría es amplio, la revisión a realizar por el auditor de los hechos ocurridos durante dicho periodo puede ser una respuesta eficaz para las estimaciones contables distintas de las estimaciones contables del valor razonable. Concretamente, éste puede ser el caso de algunas entidades de pequeña dimensión dirigidas por el propietario, especialmente cuando la dirección no cuenta con procedimientos formales de control de las estimaciones contables.

Realización de pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación contable (Ref.: Apartado 13(b))

A68. La realización de pruebas sobre la manera en que la dirección realizó la estimación contable y los datos en los que ésta se basó puede ser una respuesta adecuada cuando se trata de una estimación contable del valor razonable desarrollada con un modelo que emplee datos observables y no observables. También puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

- la estimación contable se obtenga del procesamiento rutinario de datos por el sistema contable de la entidad;
- la revisión por parte del 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 probablemente será eficaz;
- la estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.

A69. La realización de pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación contable puede implicar, por ejemplo:

- La comprobación del grado en que los datos en los que se basa la estimación contable son exactos, completos y pertinentes, y de si la estimación contable ha sido correctamente obtenida utilizando dichos datos y las hipótesis de la dirección.
- La consideración de la fuente, la pertinencia y la fiabilidad de los datos o las informaciones externas, incluidos los recibidos de expertos externos contratados por la dirección para facilitar la realización de una estimación contable.
- El recálculo de la estimación contable y la revisión de la información sobre una estimación contable en busca de congruencia interna.
- La consideración de los procesos de revisión y aprobación de la dirección.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A70. En el caso de las entidades de pequeña dimensión, es probable que el proceso para la realización de las estimaciones contables esté menos estructurado que en las entidades de gran dimensión. Las entidades de pequeña dimensión que cuenten con una participación activa de la dirección pueden no tener descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. El hecho de que la entidad no haya establecido un proceso formal no significa que la dirección no pueda proporcionar una base sobre la que el auditor pueda probar la estimación contable.

Evaluación del método de medición (Ref.: Apartado 13(b)(i))

A71. Cuando el marco de información financiera aplicable no define el método de medición a aplicar, la evaluación de si el método utilizado, incluido cualquier modelo aplicable, es adecuado dadas las circunstancias es una cuestión de juicio profesional.

A72. A estos efectos, los aspectos que el auditor puede tener en cuenta incluyen, por ejemplo:

- Si el fundamento de la dirección para la selección del método es razonable.
- Si la dirección ha evaluado suficientemente y ha aplicado adecuadamente los criterios proporcionados, en su caso, por el marco de información financiera aplicable que sustentan el método seleccionado.
- Si el método es adecuado a las circunstancias, dada la naturaleza del activo o pasivo que está siendo estimado y los requerimientos del marco de información financiera aplicable a las estimaciones contables.
- Si el método es adecuado considerando el negocio, el sector y el entorno en que opera la entidad.

A73. En algunos casos, la dirección puede haber determinado que unos métodos diferentes producen un rango de estimaciones significativamente distintas. En estos casos, la obtención de conocimiento sobre el modo en que la entidad ha investigado las causas de estas diferencias puede facilitar al auditor la evaluación de la adecuación del método seleccionado.

Evaluación de la utilización de modelos

A74. En algunos casos, especialmente al realizar estimaciones contables del valor razonable, la dirección puede emplear un modelo. La adecuación del modelo utilizado, teniendo en cuenta las circunstancias, puede depender de factores tales como la naturaleza de la entidad y su entorno, incluido el sector en el que opera, y el activo o pasivo concreto que se esté midiendo.

A75. El grado en que las siguientes condiciones son relevantes depende de las circunstancias que concurran, en particular si el modelo se encuentra disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o si es un modelo propio. En algunos casos, una entidad puede utilizar el trabajo de un experto para desarrollar y probar un modelo.

A76. En función de las circunstancias concurrentes, el auditor también puede tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos para realizar pruebas sobre el modelo:

- Si el modelo ha sido validado antes de su utilización, 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 y la integridad matemática del modelo, incluida la adecuación de los parámetros del modelo;
  - la congruencia e integridad de los datos del modelo con las prácticas del mercado;
  - el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
- Si la validez del modelo se calibra y prueba periódicamente, especialmente cuando los datos son subjetivos.
- Si se realizan ajustes al resultado del modelo, lo que incluye, en el caso de las estimaciones contables del valor razonable, si esos ajustes reflejan las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.
- Si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas las aplicaciones previstas y las limitaciones del modelo y de sus parámetros clave, los datos necesarios y los resultados de cualquier análisis de validación realizado.

Hipótesis utilizadas por la dirección (Ref.: Apartado 13(b)(ii))

A77. La evaluación por el auditor de las hipótesis utilizadas por la dirección se basa únicamente en la información disponible por el auditor en el momento de la realización de la auditoría. Los procedimientos de auditoría relativos a las hipótesis de la dirección se aplican en el contexto de la auditoría de los estados financieros de la entidad, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre las propias hipótesis.

A78. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para evaluar la razonabilidad de las hipótesis utilizadas por la dirección incluyen, por ejemplo:

- Si las hipótesis individuales parecen razonables.
- Si las hipótesis son interdependientes y congruentes entre sí.
- Si las hipótesis parecen razonables cuando se consideran colectiva o juntamente con otras hipótesis, bien para esa estimación contable o para otras estimaciones contables.
- En el caso de estimaciones contables del valor razonable, si las hipótesis reflejan adecuadamente las hipótesis observables del mercado.

A79. Las hipótesis en que se basan las estimaciones contables pueden reflejar las expectativas de la dirección sobre el desenlace de objetivos y estrategias concretos. En estos casos, el auditor puede aplicar procedimientos de auditoría para evaluar la razonabilidad de dichas hipótesis teniendo en cuenta, por ejemplo, si son congruentes con:

- el entorno económico general y las circunstancias económicas de la entidad;
- los planes de la entidad;
- las hipótesis formuladas en periodos anteriores, si son relevantes;

- la experiencia de la entidad, o las condiciones anteriores experimentadas por ella, en la medida en que esta información histórica pueda considerarse representativa de condiciones o hechos futuros;
- otras hipótesis utilizadas por la dirección en relación con los estados financieros.

A80. La razonabilidad de las hipótesis utilizadas 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 exigir que lo haga. Aunque la extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con la intención y la capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La revisión 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.

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 la finalidad de su medición requiere que las hipótesis reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

A81. Las cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para evaluar la razonabilidad de las hipótesis utilizadas por la dirección como base para las estimaciones contables del valor razonable, además de las descritas anteriormente, en su caso, pueden incluir, por ejemplo:

- Cuando sea pertinente, si la dirección ha incorporado datos específicos del mercado en la formulación de la hipótesis y, en ese caso, la manera en que lo ha hecho.
- Si las hipótesis son congruentes con condiciones del mercado observables y con las características del activo o pasivo cuyo valor razonable se está midiendo.
- Si las fuentes de las hipótesis de los participantes en el mercado son pertinentes y fiables, y el modo en que la dirección ha seleccionado las hipótesis a emplear cuando existen distintas hipótesis de los participantes en el mercado.
- Cuando resulte adecuado, si la dirección ha considerado las hipótesis utilizadas en transacciones, activos o pasivos comparables, o la información relativa a ellos, y, en este caso, la manera en que lo ha considerado.

A82. Además, las estimaciones contables del valor razonable pueden provenir de datos tanto observables como no observables. Cuando las estimaciones contables del valor razonable se basan en datos no observables, los aspectos que el auditor puede tener en cuenta son, por ejemplo, la justificación de la dirección de los siguientes extremos:

- La identificación de las características de los participantes en el mercado relevantes para la estimación contable.
- Las modificaciones que ha realizado en sus propias hipótesis para reflejar su criterio sobre las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado.
- Si ha incorporado la mejor información disponible en dicha situación.
- En su caso, el modo en que sus hipótesis tienen en cuenta transacciones, activos o pasivos comparables.

Si existen datos no observables, es más probable que, para obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada, la evaluación de las hipótesis a realizar por el auditor deba combinarse con otras respuestas a los riesgos valorados del apartado 13. En estos casos, puede ser necesario que el auditor aplique otros procedimientos de auditoría, por ejemplo, el examen de la documentación en que se basa la revisión y la aprobación de la estimación contable por los niveles adecuados de la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.

A83. Al evaluar la razonabilidad de las hipótesis en que se basa una estimación contable, el auditor puede identificar una o más hipótesis significativas. Esto puede indicar que la estimación contable

tiene una elevada incertidumbre en la estimación y, por lo tanto, puede producir un riesgo significativo. En los apartados A102-A115 se describen respuestas adicionales para hacer frente a los riesgos significativos.

Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles (Ref.: Apartado 13(c))

A84. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre la forma en que la dirección realiza la estimación contable puede ser una respuesta adecuada cuando el proceso de la dirección ha sido bien diseñado, implantado y mantenido, por ejemplo:

- Existen controles de la revisión y aprobación de las estimaciones contables por los niveles de dirección adecuados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.
- La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos por el sistema contable de la entidad.

A85. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles es necesaria cuando:

(a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una previsión de que los controles sobre el proceso operan eficazmente; o

(b) los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.[363]

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A86. En las entidades de pequeña dimensión pueden existir controles más o menos formales sobre el proceso para la realización de una estimación contable. Asimismo, dichas entidades pueden determinar que ciertos tipos de controles no sean necesarios debido a la participación activa de la dirección en el proceso de información financiera. En el caso de entidades muy pequeñas, sin embargo, pueden no existir muchos controles que el auditor pueda identificar. Por este motivo, la respuesta del auditor a los riesgos valorados probablemente sea de naturaleza sustantiva, y el auditor aplicará una o más de las respuestas incluidas en el apartado 13.

Realización de una estimación puntual o fijación de un rango (Ref.: Apartado 13(d))

A87. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

- una estimación contable no se obtenga del procesamiento rutinario de datos por el sistema contable;
- la revisión realizada 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 sea eficaz;
- los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la determinación de las estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados;
- los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría contradigan la estimación puntual de la dirección;
- existan fuentes alternativas de datos relevantes a disposición del auditor que puedan ser utilizados para realizar una estimación puntual o establecer un rango.

A88. Incluso cuando los controles de la entidad están bien diseñados y correctamente implantados, la realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango puede ser una respuesta eficaz o eficiente a los riesgos valorados. En otras situaciones, el auditor puede considerar este enfoque para determinar si son necesarios procedimientos posteriores y, en su caso, su naturaleza y extensión.

A89. El enfoque adoptado por el auditor para la realización de una estimación puntual o para el establecimiento de un rango puede variar en función de lo que se considere más eficaz en una situación concreta. Por ejemplo, el auditor puede inicialmente realizar una estimación puntual preliminar y, posteriormente, valorar su sensibilidad a los cambios en las hipótesis para establecer un rango con el que evaluar la estimación puntual de la dirección, o bien el auditor puede comenzar por establecer un rango para realizar, si es posible, una estimación puntual.

[363] NIA 330, apartado 8.

A90. La capacidad del auditor para realizar una estimación puntual, en vez de establecer un rango, depende de varios factores, incluidos el modelo utilizado, la naturaleza y la extensión de los datos disponibles y la incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable. Además, la decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango puede verse 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).

A91. El auditor puede realizar una estimación puntual o establecer un rango, de diversas formas.

- Por ejemplo: Empleando un modelo que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concreto, o un modelo propio o desarrollado por el auditor.
- Profundizando en el análisis efectuado por la dirección de hipótesis o desenlaces alternativos; por ejemplo, introduciendo un conjunto de hipótesis diferente.
- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar el modelo, o para proporcionar hipótesis relevantes.
- Haciendo referencia a otras condiciones, transacciones o hechos comparables, o, cuando sea relevante, a mercados de activos o pasivos comparables.

Conocimiento de las hipótesis o del método de la dirección (Ref.: Apartado 13(d)(i))

A92. Cuando el auditor realiza una estimación puntual o establece un rango y utiliza hipótesis o un método distinto de los empleados por la dirección, el apartado 13(d)(i) requiere que el auditor obtenga conocimiento suficiente de las hipótesis o del método utilizados por la dirección en la realización de la estimación contable. Este conocimiento proporciona al auditor información que puede ser relevante para la realización por el auditor de una estimación puntual adecuada o para el establecimiento de un rango adecuado. Además, le facilita la comprensión y evaluación de cualquier diferencia significativa con respecto a la estimación puntual de la dirección. Por ejemplo, puede surgir una diferencia porque el auditor haya utilizado hipótesis distintas, aunque igualmente válidas, de las utilizadas por la dirección. Esto puede poner de manifiesto que la estimación contable es muy sensible a ciertas hipótesis y que, por lo tanto, está sujeta a una elevada incertidumbre en la estimación, lo que indica que la estimación contable puede constituir un riesgo significativo. En otro caso, puede surgir una diferencia como resultado de un error de hecho cometido por la dirección. Dependiendo de las circunstancias, con la finalidad de alcanzar conclusiones al auditor le puede ser de utilidad discutir con la dirección la base de las hipótesis utilizadas y su validez, así como la diferencia, en su caso, en el enfoque adoptado para realizar la estimación contable.

Reducción de un rango (Ref.: Apartado 13(d)(ii))

A93. Cuando el auditor llega a la conclusión de que es adecuado utilizar un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección (el rango del auditor), el apartado 13(d)(ii) requiere que el rango abarque todos los "desenlaces razonables" en lugar de todos los desenlaces posibles. Para que sea útil, el rango no puede incluir todos los desenlaces posibles, ya que sería demasiado amplio para ser eficaz para la auditoría. El rango fijado por el auditor es útil y eficaz cuando es lo suficientemente pequeño como para permitir al auditor concluir si la estimación contable es incorrecta.

A94. Normalmente, un rango que ha sido reducido hasta ser igual o inferior a la importancia relativa para la ejecución del trabajo es adecuado para la evaluación de la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección. Sin embargo, especialmente en algunos sectores, puede ser imposible reducir el rango por debajo de ese nivel. Esto no impide necesariamente que la estimación contable sea reconocida. Sin embargo, puede indicar que la incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable es tal que da lugar a un riesgo significativo. En los apartados A102-A115 se describen respuestas adicionales para hacer frente a los riesgos significativos.

A95. La reducción del rango hasta que todos los desenlaces incluidos en él se consideren razonables puede lograrse de las siguientes formas:

(a) eliminando del rango aquellos desenlaces situados en sus extremos cuya ocurrencia el auditor juzgue poco probable; y

(b) reduciendo el rango, basándose en la evidencia de auditoría disponible, hasta que el auditor concluya que todos los desenlaces incluidos en el rango se consideran razonables. En casos excepcionales, el auditor puede ser capaz de reducir el rango hasta el punto en que la evidencia de auditoría indique una estimación puntual.

Consideración de la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados (Ref.: Apartado 14)

A96. Al planificar la auditoría, el auditor debe establecer la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para la realización del encargo de auditoría[364]. Esto puede incluir, cuando sea necesario, la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados. Asimismo, la NIA 220 requiere que el socio del encargo se satisfaga de que el equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y la capacidad para realizar la auditoría[365]. En el transcurso de la auditoría de estimaciones contables, el auditor puede identificar, teniendo en cuenta su experiencia y las circunstancias del encargo, la necesidad de recurrir a cualificaciones o conocimientos especializados en relación con uno o más aspectos de las estimaciones contables.

A97. Los aspectos que pueden afectar a la consideración por el auditor de si son necesarias cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo:

- La naturaleza del activo, pasivo o componente del patrimonio neto en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos).
- Un alto grado de incertidumbre en la estimación.
- La necesidad de cálculos complejos o modelos especializados, por ejemplo, al estimar valores razonables cuando no existe un mercado observable.
- 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 incongruentes o en proceso de desarrollo.
- Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos valorados.

A98. Para la mayoría de las estimaciones contables, incluso cuando existe incertidumbre en la estimación, es poco probable que sea necesario contar con cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es poco probable que sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para que un auditor evalúe una corrección valorativa correspondiente a cuentas de dudoso cobro.

A99. Sin embargo, 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, y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor. La NIA 620[366] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la determinación de la necesidad de emplear o contratar a un experto del auditor y las responsabilidades del auditor cuando utiliza el trabajo de dicho experto.

A100. Además, en algunos casos, el auditor puede llegar a la conclusión de que es necesario obtener cualificaciones o conocimientos especializados relacionados con áreas específicas de la contabilidad o de la auditoría. Las personas que poseen estas cualificaciones o conocimientos especializados pueden ser empleados de la firma de auditoría o contratadas a una organización externa a la firma de auditoría. Cuando estas personas aplican procedimientos de auditoría para el encargo, forman parte del equipo del encargo y, por consiguiente, están sujetas a los requerimientos de la NIA 220.

A101. Según los conocimientos y la experiencia que tenga el auditor en el trabajo con su experto u otras personas con cualificaciones o conocimientos especializados, el auditor puede considerar adecuado comentar con estas personas asuntos tales como los requerimientos del marco de información financiera aplicable con el fin de dejar claro que su trabajo es pertinente para la auditoría.

Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos (Ref.: Apartado 15)

A102. En la auditoría de las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos, los procedimientos posteriores sustantivos del auditor se centran en la evaluación de:

(a) la manera en que la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación sobre la estimación contable, y el efecto que puede tener esa incertidumbre sobre la

[364] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).

[365] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 14.

[366] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

consideración de si es adecuado reconocer la estimación contable en los estados financieros; y

(b) la adecuación de la información revelada relacionada.

Incertidumbre en la estimación

Consideración por la dirección de la incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 15(a))

A103. La dirección puede evaluar hipótesis o desenlaces alternativos de las estimaciones contables a través de distintos métodos, dependiendo de las circunstancias. Un método que puede utilizar la dirección es llevar a cabo 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, tales como escenarios "pesimista" y "optimista".

A104. Un análisis de sensibilidad puede demostrar que una estimación contable no es sensible a los cambios en hipótesis concretas. O bien puede demostrar que la estimación contable es sensible a una o más hipótesis, que se convierten entonces en el objeto de atención del auditor.

A105. Esto no quiere decir que un método concreto de tratar la incertidumbre en la estimación (como un análisis de sensibilidad) sea más adecuado que otro, o que el hecho de que la dirección considere hipótesis o desenlaces alternativos deba realizarse mediante un proceso detallado basado en una documentación amplia. Lo importante es si la dirección ha valorado la forma en que la incertidumbre en la estimación puede afectar a la estimación contable, y no el método concreto utilizado. Por consiguiente, cuando la dirección no ha tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos, puede ser necesario que el auditor discuta con la dirección, y solicite justificación, sobre la manera en la que ha tratado los efectos de la incertidumbre en la estimación sobre la estimación contable.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A106. Las entidades de pequeña dimensión pueden emplear medios sencillos para valorar la incertidumbre en la estimación. Además de revisar la documentación disponible, el auditor puede obtener otra evidencia de auditoría, a través de la indagación ante la dirección, del análisis efectuado por la dirección de hipótesis o desenlaces alternativos. Por otro lado, la dirección puede no tener la especialización necesaria para tener en cuenta desenlaces alternativos o para tratar, de otra manera, la incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable. En estos casos, el auditor puede explicar a la dirección el proceso o los distintos métodos disponibles para hacerlo, y la forma de documentarlos. Esto no modifica, sin embargo, las responsabilidades de la dirección relativas a la preparación de los estados financieros.

Hipótesis significativas (Ref.: Apartado 15(b))

A107. Una hipótesis utilizada en la realización de una estimación contable puede considerarse significativa si una variación razonable en la hipótesis afecta de forma material a la medición de la estimación contable.

A108. Para fundamentar hipótesis significativas basadas en los conocimientos de la dirección se puede acudir a los procesos continuos de análisis estratégico y de gestión del riesgo llevados a cabo por la dirección. Incluso cuando no se hayan establecido procesos formales, como puede ocurrir en el caso de las entidades de pequeña dimensión, el auditor puede evaluar las hipótesis a través de indagaciones ante la dirección y de discusiones con esta, además de aplicar otros procedimientos de auditoría, para obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A109. Los aspectos a tener en cuenta por el auditor para la evaluación de las hipótesis realizadas por la dirección se describen en los apartados A77-A83.

Intención y capacidad de la dirección (Ref.: Apartado 15(c))

A110. Los aspectos a tener en cuenta por el auditor en relación con las hipótesis adoptadas por la dirección y la intención y capacidad de la dirección se describen en los apartados A13 y A80.

Establecimiento de un rango (Ref.: Apartado 16)

A111. Al preparar los estados financieros, la dirección puede estar convencida de haber tratado adecuadamente los efectos de la incertidumbre en la estimación sobre las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos. En algunos casos, sin embargo, el auditor puede considerar

que los esfuerzos de la dirección son inadecuados. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando, a juicio del auditor:

- de la evaluación realizada por él sobre la manera en que la dirección ha tratado los efectos de la incertidumbre en la estimación, no ha podido obtenerse evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- es necesario analizar más detalladamente el grado de incertidumbre en la estimación asociado a una estimación contable; por ejemplo, cuando el auditor es consciente de la existencia de una amplia variación en los desenlaces para estimaciones contables similares en circunstancias similares;
- es poco probable que pueda obtenerse otra evidencia de auditoría; por ejemplo, mediante la revisión de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría;
- pueden existir indicadores de sesgo de la dirección en la realización de estimaciones contables.

A112. Los aspectos a tener en cuenta por el auditor para determinar un rango a estos efectos se describen en los apartados A87-A95.

Criterios de reconocimiento y medición

Reconocimiento de las estimaciones contables en los estados financieros (Ref.: Apartado 17(a))

A113. Cuando la dirección ha reconocido una estimación contable en los estados financieros, en su evaluación el auditor se centra en determinar si la medición de la estimación contable es lo suficientemente fiable como para cumplir los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable.

A114. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se centra en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. Incluso en el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que este tratamiento es adecuado, puede ser necesario revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren. Cuando corresponda, el auditor también puede determinar que una estimación contable para la que se ha identificado un grado elevado de una incertidumbre en la estimación es una cuestión clave de la auditoría que se debe comunicar en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 701,[367] o puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (véase la NIA 706 (Revisada)).[368] Si se considera que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría, la NIA 706 (Revisada) prohíbe al auditor incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.[369]

Base de medición de las estimaciones contables (Ref.: Apartado 17(b))

A115. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, en algunos marcos de información financiera se asume, como requisito previo para exigir o permitir mediciones del valor razonable y revelación de información al respecto, que el valor razonable puede medirse de manera fiable. En algunos casos, esta presunción puede obviarse cuando, por ejemplo, no existe un método o base adecuado para la medición. En estos casos, en su evaluación el auditor se centra en determinar si son adecuados los fundamentos en los que se ha basado la dirección para obviar la presunción relativa al uso del valor razonable establecida en el marco de información financiera aplicable.

Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de incorrecciones (Ref.: Apartado 18)

A116. Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor puede concluir que la evidencia pone de manifiesto la existencia de una estimación contable que difiere de la estimación puntual de la dirección. Cuando la evidencia de auditoría avala una estimación puntual, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección. Cuando el auditor ha llegado a la conclusión de que utilizar el rango establecido por el auditor proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada, una estimación puntual de la dirección que se encuentre fuera del rango del auditor no estaría avalada por evidencia de

[367] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

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

[369] NIA 706 (Revisada), apartado 8(b).

auditoría. En estos casos, la incorrección no será inferior a la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A117. Cuando la dirección ha modificado una estimación contable, o el método para realizarla, con respecto al periodo anterior, basándose en una valoración subjetiva por la que se considera que se ha producido un cambio en las circunstancias, el auditor puede concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que la estimación contable es incorrecta como consecuencia de un cambio arbitrario de la dirección, o puede considerarlo un indicador de posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A124-A125).

A118. La NIA 450[370] proporciona orientaciones para distinguir las incorrecciones a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. En relación con las estimaciones contables, una incorrección, ya sea como consecuencia de fraude o error, puede surgir debido a:

- incorrecciones sobre las que no existe duda alguna (incorrecciones de hecho);
- diferencias derivadas de juicios de la dirección en relación con las estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o de la elección o aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas (incorrecciones de juicio);
- la mejor estimación del auditor de las incorrecciones en 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 (incorreciones proyectadas).

En algunos casos en los que se realizan estimaciones contables, una incorrección puede surgir como resultado de una combinación de estas circunstancias, resultando difícil o imposible la identificación por separado de cada una de ellas.

A119. La evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y de la información sobre estas revelada en las notas explicativas de los estados financieros, voluntariamente o por exigencia del marco de información financiera aplicable, implica esencialmente los mismos tipos de consideraciones aplicados a la auditoría de una estimación contable reconocida en los estados financieros.

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

Información a revelar de conformidad con el marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartado 19)

A120. La presentación de estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable incluye una adecuada revelación de información sobre cuestiones materiales. El marco de información financiera aplicable puede permitir, o exigir, que se revele información en relación con las estimaciones contables, y algunas entidades pueden revelar voluntariamente información adicional en las notas explicativas de los estados financieros. Esta información puede incluir, por ejemplo:

- Las hipótesis utilizadas.
- El método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable.
- La base para la selección del método de estimación.
- El efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- Las fuentes y las consecuencias de la incertidumbre en la estimación.

Esta información es relevante para la comprensión de las estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros por parte de los usuarios, y es necesario obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información revelada se adecúa a los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A121. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con las incertidumbres. Por ejemplo, algunos marcos de información financiera prescriben:

- La revelación de información sobre hipótesis clave y otras fuentes de incertidumbre en la estimación que supongan un riesgo significativo de dar lugar a un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos. Estos requerimientos pueden describirse empleando

[370] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

términos tales como "Principales fuentes de incertidumbre en la estimación" o "Estimaciones contables críticas".

- La revelación de información sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
- La revelación de información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad.
- Información a revelar 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 a revelar 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.

Información revelada sobre la existencia de incertidumbre en el proceso de estimación de estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos (Ref.: Apartado 20)

A122. En relación con las estimaciones contables que constituyen un riesgo significativo, el auditor puede llegar a la conclusión de que la revelación de información sobre la incertidumbre en la estimación es insuficiente teniendo en cuenta las circunstancias y los hechos que concurran, incluso cuando la información revelada se adecúe a lo dispuesto en el marco de información financiera aplicable. La importancia de la evaluación por el auditor de la adecuación de la información proporcionada sobre la incertidumbre en la estimación aumenta cuanto mayor sea el rango de desenlaces posibles de la estimación contable en relación con la importancia relativa (véase el comentario relacionado del apartado A94).

A123. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado proponer a la dirección la descripción, en las notas explicativas de los estados financieros, de las circunstancias relacionadas con la incertidumbre en la estimación. La NIA 705 (Revisada)[371] proporciona orientaciones sobre las implicaciones en el informe de auditoría del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados financieros sobre la incertidumbre en la estimación es inadecuada o induce a error.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref.: Apartado 21)

A124. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede tener conocimiento de juicios y decisiones de la dirección que den lugar a indicadores de posible sesgo de ésta. Estos indicadores pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por aquél y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas, pudiendo éste tener que considerar las implicaciones que la existencia de dichos indicadores tendría para el resto del trabajo de auditoría. Además, pueden afectar a la evaluación a realizar por el auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como describe la NIA 700 (Revisada).[372]

A125. Como ejemplos de indicadores de la posible existencia de sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables cabe citar:

- 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 de circunstancias.
- La utilización de hipótesis propias de la entidad para la realización de las estimaciones contables del valor razonable cuando sean incongruentes con las hipótesis observables en el mercado.
- La selección o construcción de hipótesis significativas 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.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 22)

[371] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

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

A126. La NIA 580[373] describe el uso de las manifestaciones escritas. Dependiendo de la naturaleza, la importancia relativa y el grado de incertidumbre en la estimación, las manifestaciones escritas sobre las estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros pueden incluir manifestaciones sobre las siguientes cuestiones:

- La adecuación de los procesos de medición, incluidas las hipótesis y modelos relacionados, utilizados por la dirección para realizar las estimaciones contables en el contexto del marco de información financiera aplicable, y la congruencia en la aplicación de dichos procesos.
- El hecho 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.
- La integridad y adecuación de la información revelada relacionada con estimaciones contables según el marco de información financiera aplicable.
- El que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información revelada incluidas en los estados financieros.

A127. En el caso de las estimaciones contables no reconocidas ni reveladas en los estados financieros, las manifestaciones escritas también pueden incluir manifestaciones sobre:

- la adecuación de las bases tenidas en cuenta por la dirección para concluir que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de información financiera aplicable (véase el apartado A114).
- la adecuación de las bases tenidas en cuenta por la dirección para no considerar procedente la presunción establecida en el marco de información financiera aplicable a la entidad relativa a la utilización del valor razonable, respecto de aquellas estimaciones contables no medidas o reveladas a valor razonable. (véase el apartado A115).

Documentación (Ref.: Apartado 23)

A128. La documentación de los indicadores de posible sesgo en la dirección identificados durante la realización de la auditoría facilita al auditor la conclusión sobre si la valoración del riesgo realizada por el auditor y las correspondientes respuestas continúan siendo adecuadas, y la evaluación de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. Véanse ejemplos de la existencia de posible sesgo de la dirección en el apartado A125.

Anexo
(Ref.: Apartado A1)

Mediciones del valor razonable e información a revelar según los distintos marcos de información financiera

La finalidad de este anexo es únicamente proporcionar una descripción general de las mediciones del valor razonable y de la información a revelar según los distintos marcos de información financiera, para conocer su entorno y contexto.

1. Los diferentes marcos de información financiera requieren o permiten diversas formas de medir el valor razonable y de revelar información al respecto en los estados financieros. También varía el grado de guía que proporcionan sobre la base de medición de los activos y pasivos o sobre la correspondiente información a revelar. Algunos marcos de información financiera ofrecen orientaciones preceptivas, otros ofrecen orientaciones generales y otros no ofrecen orientaciones de ningún tipo. Además, existen algunas prácticas en relación con la medición del valor razonable y la información a revelar específicas de determinados sectores.

2. Las definiciones de valor razonable pueden diferir según los distintos marcos de información financiera, o dentro de un mismo marco, según los diferentes activos, pasivos o la información a revelar. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39[374] (International Accounting Standard (IAS) 39) define el valor razonable como "la cantidad por la que podría intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua". El concepto de valor razonable normalmente se basa en una transacción actual, y no en una transacción en alguna fecha pasada o futura. Por consiguiente, el proceso de medición del valor razonable sería una búsqueda del

[373] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

[374] NIC 39, *Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración (hoy reemplazada por la NIIF 9).*

precio estimado al que tendría lugar esa transacción. Por otro lado, los distintos marcos de información financiera pueden emplear términos como "valor específico de la entidad", "valor en uso" u otros similares, que también entrarían dentro del concepto de valor razonable de esta NIA.

3. Los marcos de información financiera pueden tratar de distinta forma los cambios en las mediciones del valor razonable que tienen lugar a lo largo del tiempo. Por ejemplo, un determinado marco de información financiera puede exigir que los cambios en el valor razonable de determinados activos o pasivos se recojan directamente en el patrimonio neto, mientras que, conforme a otro marco, esos cambios pueden recogerse en los resultados. En algunos marcos, la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o pasivo concreto influye en la procedencia de la utilización del valor razonable en su contabilización y en el modo en que se ha de aplicar.

4. Diferentes marcos de información financiera pueden requerir determinadas mediciones específicas del valor razonable e información a revelar en los estados financieros y exigirlas o permitirlas en grados diversos. Los marcos de información financiera pueden:

- definir requerimientos de medición, presentación y revelación de información para determinada información incluida en los estados financieros, o para la información revelada en las notas explicativas de los estados financieros o presentada como información adicional;
- dar la opción a la entidad de efectuar determinadas mediciones a valor razonable o permitirlo sólo cuando se cumplen determinadas condiciones;
- prescribir un método específico para determinar el valor razonable; por ejemplo, mediante la utilización de una tasación independiente o métodos específicos utilizando los flujos de efectivo descontados;
- permitir la elección de un método para la determinación del valor razonable de entre varios métodos alternativos (el marco de información financiera puede o no proporcionar los criterios de selección); o
- no proporcionar ninguna orientación sobre las mediciones del valor razonable y la información a revelar distinta a la de la evidencia de su uso por costumbre o práctica; por ejemplo, como práctica sectorial.

5. En algunos marcos de información financiera se presume que el valor razonable de los activos y pasivos puede ser medido de manera fiable, como requisito previo para exigir o permitir las mediciones del valor razonable o la revelación de información sobre este último. En algunos casos, esta presunción no es aplicable, por ejemplo, cuando un activo o pasivo no tiene un precio de mercado cotizado en un mercado activo y los demás métodos para llegar a una estimación factible del valor razonable son inadecuados o impracticables. Algunos marcos de información financiera pueden establecer una jerarquía para el valor razonable basada en los datos que deben utilizarse para obtener el valor razonable, que van desde aquellos que sean claramente "datos observables", basados en precios cotizados y en mercados activos, hasta los "datos no observables" que implican juicios de la propia entidad sobre las hipótesis que utilizarían los participantes en el mercado.

6. Algunos marcos de información financiera requieren determinados ajustes o modificaciones especificados en la información utilizada en la valoración, o contienen otras consideraciones exclusivas para un activo o pasivo concreto. Por ejemplo, al registrar las inversiones inmobiliarias se puede exigir la realización de ajustes de las tasaciones del valor de mercado, como, por ejemplo, ajustes por costes asociados a la transacción en los que la entidad pueda incurrir a causa de la venta, ajustes relacionados con el estado y ubicación del inmueble, así como otras circunstancias. De forma similar, si el mercado de un determinado activo no es un mercado activo, puede ser necesario ajustar o modificar las cotizaciones publicadas para obtener una medida del valor razonable más adecuada. Por ejemplo, los precios de cotización pueden no ser indicativos del valor razonable si el mercado es poco activo, el mercado no está bien implantado, o si se negocian volúmenes pequeños de unidades en comparación con el número agregado de unidades que existen para la negociación. Por consiguiente, dichos precios de mercado pueden tener que ajustarse o modificarse. Para realizar dichos ajustes o modificaciones pueden ser necesarias fuentes alternativas de información de mercado. Además, en algunos casos, puede ser necesario tener en cuenta la garantía asignada (por ejemplo, cuando se asigna una garantía a determinados tipos de inversión en deuda) para determinar el valor razonable o el posible deterioro de un activo o pasivo.

7. En la mayoría de los marcos de información financiera, bajo el concepto de mediciones a valor razonable está la presunción de que la entidad actúa como empresa en funcionamiento sin ninguna intención o necesidad de liquidar, reducir de forma material la escala de sus operaciones o realizar una transacción en condiciones adversas. Por lo tanto, en este caso, el valor razonable

no sería la cantidad que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzosa, una liquidación involuntaria, o una venta apremiante. Por otra parte, la situación económica general o las condiciones económicas específicas de determinados sectores pueden producir iliquidez en el mercado y obligar a basar los valores razonables en precios reducidos, potencialmente en precios significativamente reducidos. Sin embargo, una entidad puede tener que tomar en consideración su situación económica u operativa actual para la determinación de los valores razonables de sus activos y pasivos si así lo prescribe o permite su marco de información financiera, y dicho marco puede o no especificar la manera de hacerlo. Por ejemplo, el plan de la dirección de enajenar un activo de forma inmediata para satisfacer objetivos empresariales concretos puede ser pertinente para determinar el valor razonable de ese activo.

Prevalencia de las mediciones a valor razonable

8. En los marcos de información financiera cada vez es mayor la prevalencia de las mediciones y revelaciones de información basadas en el valor razonable. Los valores razonables pueden aparecer e influir en los estados financieros de varias maneras, incluida la medición a valor razonable de:

- activos o pasivos específicos, tales como valores negociables o compromisos de hacer frente a una obligación de pago mediante un instrumento financiero, valorados a precio de mercado de manera rutinaria o periódica;
- componentes específicos del patrimonio neto, por ejemplo, al contabilizar el reconocimiento, medición y presentación de determinados instrumentos financieros con características del patrimonio neto, tales como obligaciones convertibles por el tenedor en acciones ordinarias del emisor;
- determinados activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios: por ejemplo, la determinación inicial del fondo de comercio originado por la adquisición de una entidad en una combinación de negocios se basa normalmente en la medición a valor razonable de los activos y pasivos adquiridos identificables y el valor razonable de la contrapartida;
- determinados activos o pasivos ajustados a valor razonable en una ocasión específica; algunos marcos de información financiera pueden requerir la utilización de una medición a valor razonable para cuantificar un ajuste de un activo o de un grupo de activos como parte de la determinación del deterioro de activos, por ejemplo, la realización de pruebas sobre el deterioro de un fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios basado en el valor razonable de una determinada entidad operativa o unidad de información, cuyo valor es distribuido entre los activos y pasivos de la entidad o de la unidad con el fin de determinar el fondo de comercio implícito para su comparación con el fondo de comercio registrado;
- agregaciones de activos y pasivos: en algunas circunstancias, la medición de una categoría o grupo de activos o pasivos requiere la agregación de los valores razonables de algunos de los activos o pasivos individuales de dicha categoría o grupo; por ejemplo, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable de una entidad, la medición de una cartera de préstamos diversificada podría determinarse sobre la base del valor razonable de algunas categorías de préstamos que formen la cartera;
- información revelada en las notas a los estados financieros o presentada como información adicional, pero no reconocida en los estados financieros.

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)*

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.

* Se han incorporado modificaciones a esta NIA por razones de concordancia como resultado de la NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 15 de diciembre de 2013. Las modificaciones se identificaron en las páginas 948 a 955 del Manual 2012.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecto a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 (Revisada)[375], la NIA 330[376]y la NIA 240[377] 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)

[375] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

[376] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[377] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

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 240,[378] 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 en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.[379] 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 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 200.[380] 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

[378] NIA 240, apartado 24.

[379] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A53-A54.

[380] NIA 200, apartado 15.

(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 esté bajo control común con la entidad informante a través de:

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.

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) y la NIA 240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría,[381] 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 de la entidad con partes vinculadas

12. Con ocasión de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida por la NIA 315 (Revisada) y la NIA 240[382] 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

[381] NIA 315 (Revisada), apartado 5; NIA 240, apartado 16.

[382] NIA 315 (Revisada), apartado 10; NIA 240, apartado 15.

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)

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) relativo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material,[383] 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 significativo. 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 valorados,[384] 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

[383] NIA 315 (Revisada), apartado 25.

[384] NIA 330, apartados 5-6.

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

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 activos;[385] (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 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),[386] 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

[385] NIA 240, apartado 32(c).

[386] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-15.

(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 dirección,[387] 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 vinculadas.[388]

***

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.

Marcos de imagen fiel (Ref.: Apartado 4(a))

A2. En el contexto de un marco de imagen fiel[389], 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

[387] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

[388] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

[389] La NIA 200, apartado 13(a), define el significado de los marcos de imagen fiel y de cumplimiento.

estados financieros preparados y presentados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, en aplicación de la NIA 210,[390] el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable.[391]

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[392] 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)

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.

[390] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

[391] NIA 700 (Revisada), apartado A17.

[392] La NIA 315, (Revisada) apartados A34-A35, proporciona orientaciones sobre la naturaleza de una entidad con cometido especial.

Conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas

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 relevantes.

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.

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) para obtener información acerca de:

- las estructuras de propiedad y de gobierno de la entidad;
- los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar; y
- el modo en que la entidad se estructura y se financia.

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 conocimiento.[393] 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 error[394]. 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) de obtener conocimiento del entorno de control[395], 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.

[393] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 40(e).

[394] NIA 200, apartado A4.

[395] NIA 315 (Revisada), apartado 14.

- 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 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),[396] 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 eficazmente.[397] 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 las actividades de control 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

[396] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[397] NIA 240, apartados 31 y A4.

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 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 puedan requerir especial consideración en la auditoría, 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 fraude[398]. 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.
- 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 entidad.[399]

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.

[398] NIA 240, anexo 1.

[399] 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.

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 controles relevantes,[400] 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.

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

[400] NIA 330, apartado 8(b).

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

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 500,[401] 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 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

[401] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado11.

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 material.[402] 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 auditoría[403] 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.

[402] 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.

[403] 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)

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).[404] 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

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 hechos.[405] 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 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 conocimiento.[406]

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.

---

[404] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

[405] Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10, *Hechos posteriores al final del ejercicio 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 ejercicio sobre el que se informa" en la NIC) y la fecha en la que se ha autorizado la publicación de los estados financieros

[406] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado A66.

(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. (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 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 580,[407] 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

[407] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

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 piensa 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)**

(b) proporcionará un informe de auditoría nuevo o rectificado que contenga una declaración, en un párrafo de énfasis[408] 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),[409] 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,

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

[409] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

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 es necesaria una modificación de los estados financieros; y, de ser así,

(c) indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de 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 concurran 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 concurran 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 entidad[410], 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)**

***

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 auditor.[411]

Definiciones

Fecha de aprobación de los estados financieros (Ref.: Apartado 5(b))

[410] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

[411] NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 2.

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[412]. 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 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

[412] NIA 700, 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.

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)

A10a. 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*.

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.[413]

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.

A16a. 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*.

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. En consecuencia, puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico.

---

* Cuando las modificaciones de concordancia entren en vigor, este párrafo se convertirá en el párrafo A20 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

[413] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A24.

* Cuando las modificaciones de concordancia entren en vigor, este párrafo se convertirá en el párrafo A20 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

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.

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. En consecuencia, puede considerar adecuado solicitar 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)

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 funcionamiento[414]. 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

[414] NIC 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 25-26.

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 aún en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un 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 200,[415] 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),[416] 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

    (d) 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.

[415] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A53-A54.

[416] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 5.

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 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 560,[417] 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

[417] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 5(a).

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 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);[418] 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 entidad,[419] el auditor les comunicará los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la 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)

La NIA 701[420] 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 auditoría.[421]

Principio contable de empresa en funcionamiento (Ref.: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

[418] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[419] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

[420] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[421] Véanse los apartados 15 y A41 de la NIA 701.

Público (NICSP)1 trata la cuestión de la capacidad de las entidades del sector público para continuar como empresas en funcionamiento.[422] 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)

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 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 claves 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.

[422] NICSP 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 38-41.

- 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 ser mitigada por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

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)

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.

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)

La NIA 315 (Revisada) 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 riesgo.[423] 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 330[424] 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)**

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.

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.

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)**

[423] NIA 315 (Revisada), apartado 31.

[424] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

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 disponible.[425]

***Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión* (Ref.: Apartados 12–13)**

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.

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 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)

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.

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)

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

[425] 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.

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))**

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))**

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.

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))*

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)

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

El apartado18 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.

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)**

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.

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 fiel[426]. 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)**

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.

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)[427] 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)**

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

[426] NIA 700, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 14.

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

de que existe una incertidumbre material relativa a la Empresa en funcionamiento alerta a los usuarios sobre esta circunstancia.

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.

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 financieros;[428] o
- el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. (Ref.: Apartado A1)

Se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref.: Apartado 22)

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)

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.

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 cuestión.[429]

Comunicación con reguladores (Ref.: Apartados 22–23)

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)

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.

Anexo

(Ref.: Apartados A29, A31–A32)

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

[428] NIA 706 (Revisada), apartado A2.

[429] NIA 705 (Revisada), apartado 10.

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 600).**[430]
- **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,**[431] **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. 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.**

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[432]

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

[430] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos* (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

[431] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.

[432] 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".

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 financieros[433]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].[434]

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 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).**

[433] 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.

[434] 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.

- **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 y 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 financieros[435]

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"]

[435] 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".

[*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 financieros[436]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*[437]]

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).*[437]]

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.

El 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**

[436] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[437] 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.

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 con salvedades o la opinión desfavorable (adversa) 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 financieros[438]

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 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[439]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*[440]]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[438] 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".

[439] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[440] 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 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*]

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)

Nota: Cuando las NIA fueron aclaradas, todas tuvieron la misma fecha de entrada en vigor. Debido a que algunas de las NIA (normas de auditoría nuevas o revisadas) tienen ahora distinta fecha de entrada en vigor, la frase "en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009" se eliminará en el anexo de la NIA 580.

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 opinión[441]. 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.

[441] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 5 (c).

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)

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 auditoría.[442] (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 auditoría,[443] 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

[442] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(b)(i).

[443] NIA 210, apartado 6(b)(iii).

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),[444] teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

19. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor:

    (a) discutirá la cuestión con la dirección;

    (b) 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

    (c) 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:

    (a) 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

    (b) 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

[444] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

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 210,[445] 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

[445] NIA 210, apartado 6(b).

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.

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 insignificantes.[446] El auditor puede determinar un umbral a partir del cual las incorrecciones no puedan considerarse claramente insignificantes. Del

[446] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5.

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:

- 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 dirección.[447]

[447] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(c)(ii).

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 conclusiones.[448] 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 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 financieros.[449]

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 facilitado 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).
- 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 facilitado 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).

[448] NIA 230, *Documentación de auditoría,* apartados 8(c) y 10.

[449] NIA 705 (Revisada), apartado 9.

Anexo 1

(Ref.: Apartado 2)

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 relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la 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 39.
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 16.
- 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, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 22.
- 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).

Anexo 2

(Ref.: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por ésta 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[450] 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 20XX,[451] 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*):

[450] NIA 570, *Empresa en funcionamiento*.

[451] 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.

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.
- Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables, incluidas las estimaciones medidas a valor razonable, son razonables. (NIA 540)
- 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 proporcionado:[452]

  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 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)
- 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).]

Dirección

[452] 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.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600: CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES)

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

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600, Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los 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 220,[453] 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 incorrección.[454] 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

[453] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 14 y 15.

[454] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado A34.

(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 los significados que figuran a continuación:
   (a) 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. (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 determinado 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 del encargo 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 circunstancias.[455] 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)

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 grupo,[456]

    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 210.[457] (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 300.[458]
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.[459] El equipo del encargo del grupo:
    (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)

[455] NIA 220, apartado 15.

[456] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[457] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

[458] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartados 7-12.

[459] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

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 error.[460] (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.: 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 financieros.[461] 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

[460] NIA 315 (Revisada).

[461] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

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.

***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

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 del componente (y, si procede, 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 auditoría[462]. 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 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 265.[463] 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)[464] y otras NIA: (Ref.: Apartado A66)

---

[462] NIA 200, apartado 17.

[463] NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

[464] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

(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 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 auditoría:[465]

(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 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

[465] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11 y A6.

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.

Componentes significativos (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 (es decir, riesgos que requieren una consideración de auditoría especial[466]). 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 circunstancias.[467]

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.

[466] NIA 315 (Revisada), apartados 27-29.

[467] NIA 705 (Revisada), apartado 20.

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.
- 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:
(a) realizar un trabajo sobre la información financiera de algunos de estos componentes; y
(b) 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 aplicable.[468] En los términos del encargo de auditoría de un grupo pueden incluirse cuestiones adicionales, tales como que:

- 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:

[468] NIA 210, apartado 8.

- 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) 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 entidad[469]. 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 dosieres 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
- 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;

[469] NIA 315 (Revisada), apartados A25-A49.

- 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 valorados[470]. 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 discusiones[471]. 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 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.

[470] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

[471] NIA 240, apartado 15 y NIA 315 (Revisada), apartado 10.

- 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;
  - formación teórica y práctica;
  - 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 ellos;[472]
- 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

[472] 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.

- 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).

***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 debe:[473]

(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.

[473] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 10 y 11.

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.

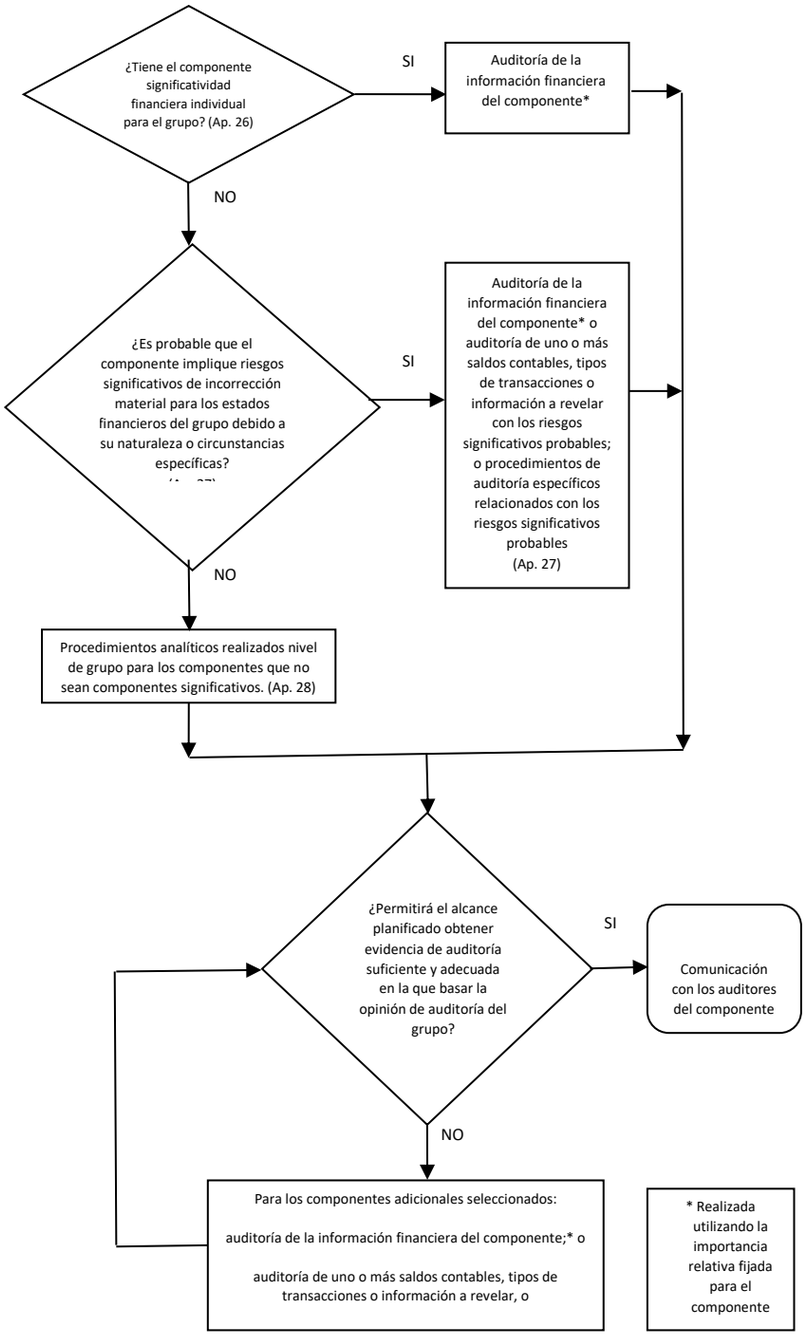
Respuestas a los riesgos valorados

***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[474] o NIER 2410,[475] 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 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

[474] NIER 2400, *Encargos de revisión de estados financieros*.
[475] NIER 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor de la entidad*.

(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:

(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 entidad.[476]

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

[476] NIA 240, apartados 40-42.

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.

Anexo 1

(Ref.: Apartado A19)

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.

Ejemplo de una opinión con salvedades 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.

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 generalizado.[477]**
- **El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad 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).[478]**

[477] 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).

[478] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[479] 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.**

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 consolidados[480]

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 del Grupo 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

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 de Ética para Profesionales de la Contabilidad (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)*[481] *– 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

[479] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[480] 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".

[481] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

estados financieros consolidados[482]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*[483] *– 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).*]

[*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).

Anexo 2

(Ref.: Apartado A23)

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.
- Actividades de control dentro del sistema de tecnología de la información común a todos o algunos componentes.
- Seguimiento de los controles, incluidas las actividades de la función de auditoría interna y los programas de autoevaluación.

[482] 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.

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

- 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)[484] 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.
- 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:

[484] NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 15.

- 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).

Anexo 3

(Ref.: Apartado A30)

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.

Anexo 4

(Ref.: Apartado A35)

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]

Anexo 5

(Ref.: Apartado A58)

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

Las 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.*[485]
- *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 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 las actividades de control 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*

[485] NIA 610 (Revisada 2013) *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado A31.

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.
- 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 2013, excepto por el texto sombreado gris relativo a la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2014).

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; o

   (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),[486] 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. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que rigen la auditoría de estados financieros.[487] 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) 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) 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 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)[488] 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

[486] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

[487] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado A57.

[488] NIA 315 (Revisada), apartado A120.

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), tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna como parte de la evidencia de auditoría obtenida[489]. 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 en relación con la eficacia de dichos controles formará parte de la respuesta del auditor a los riesgos valorados de conformidad con la NIA 330.[490]

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 como requiere la NIA 200[491] 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 las 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

[489] Véanse los apartados 15-25.

[490] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[491] NIA 200, apartado 14.

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.: 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 aun 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),[492] 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.

[492] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 15.

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;

    (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 función;[493] (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;

        (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

[493] Véase apartado 18.

(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),[494] informará sobre la naturaleza y extensión de la utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos con 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 220.[495] 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

[494] NIA 260 (Revisada), apartado 15.

[495] NIA 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*.

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 230;[496]

    (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.

***

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

[496] NIA 230, *Documentación de auditoría.*

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 actividades de control que puedan ser probadas de conformidad con la NIA 330.[497] 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 efectuadas por el auditor externo. A este respecto, la NIA 315 (Revisada)[498] 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 externo.[499]

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).[500]

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))

[497] Véase apartado 10.

[498] NIA 315 (Revisada), apartado 6(a).

[499] Véanse los apartados 15-25.

[500] Véanse los apartados 26-35.

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.
- 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 otras actividades de 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 la 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 1[501] 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 proporcionaran suficientes salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable.

A14. Adicionalmente, el Código de ética de IESBA[502] 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 de IESBA[503] 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.

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 300.[504]

A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:

[501] 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.*

[502] Código de Ética para profesionales de la contabilidad (Código de ética de IESBA) del *Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores,* apartado 290.194.

[503] Código IESBA, apartados 290.190-290.195.

[504] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros.*

- 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).[505]

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 200[506] cuanto mayor 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),[507] los riesgos significativos requieren una consideración especial en la auditoría 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

[505] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

[506] NIA 200, apartado A31.

[507] NIA 315 (Revisada), apartado 4(e).

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),[508] 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 200[509] 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 trabajo.[510] 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 240.[511]

Procedimientos para determinar la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna (Ref.: Apartados 23-24)

[508] NIA 260 (Revisada), apartado 15.

[509] NIA 200, apartados 15 y A20.

[510] NIA 315 (Revisada), apartado A120.

[511] NIA 315 (Revisada), apartado 11 en relación con la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

A27. Los procedimientos aplicados por el auditor externo al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto 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 componentes.[512]

A32. Tal 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 internos.[513]
- 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

[512] NIA 600, apartado 40(b).

[513] Véase apartado A7.

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 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).[514]
- Determinación de procedimientos de auditoría sin previo aviso conforme a la NIA 240.

A37. Del mismo modo, puesto que de conformidad con la NIA 505[515] 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.

[514] NIA 315 (Revisada), apartado 6(a).

[515] 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)

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 220;[516] 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 500.[517]

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 atenido 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 facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio[518] 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.

[516] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados A10, A20-A22.

[517] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados A34-A48.

[518] "Socio" y "firma de auditoría" deben interpretarse referidos a sus equivalentes en el sector público, cuando fuere pertinente.

(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, el momento de realización y la 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, el momento de realización y la 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 juicio.[519]

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 facilitar al auditor una o más de las siguientes actuaciones:

- La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno.
- 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 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 auditoría.[520] Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.[521] 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

[519] Por ejemplo, la Norma Internacional de Formación (International Education Standard) Nº 8, *Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales*, puede resultar útil.

[520] NIA 220, apartado 14.

[521] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).

todos los hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre la cuestión concreta.[522]

- 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 500[523] contiene requerimientos y orientaciones sobre el efecto de la competencia, la capacidad y la objetividad de los 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, el momento de realización y la 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 la competencia, de la capacidad y de la objetividad del experto.
- 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 1[524] o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.[525] En otros casos, puede ocurrir

[522] NIA 220, apartado A21.

[523] NIA 500, apartado 8.

[524] 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).

[525] NIA 220, apartado 2.

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 1.[526] 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 contrario.[527] 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 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, la capacidad y la 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.
- 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

[526] NICC 1, apartado 12(f).

[527] NIA 220, apartado 4.

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 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 eliminar o reducir dichas amenazas, y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la profesión del experto del auditor o la normativa) como por el entorno de trabajo del experto del auditor (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad). También puede haber salvaguardas específicas para el encargo de auditoría.

A19. La evaluación de la significatividad de las amenazas a la objetividad y de la necesidad de salvaguardas puede depender de la función del experto del auditor y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría. Puede haber algunas circunstancias en las que las salvaguardas no puedan reducir las amenazas 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 de negocio 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 profesional ejerciente (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[528] 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)**

[528] NIA 540*, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartados 8, 13 y 15.

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 suficiente.[529]

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 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.

Anexo
(Ref.: Apartado A25)

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.

[529] NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, apartado 6(b).

- 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): FORMACION DE LA OPINIÓN Y EMISION 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)

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 701[530] 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)[531] y la NIA 706 (Revisada)[532] 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)[533] 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)[534] 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.

---

[530] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[531] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

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

[533] NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.*

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

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 específicamente requerida 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 sólo 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.[535]

   (c) Opinión no modificada (o 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 aplicable.[536]

8. "Estados financieros" en esta NIA se refiere a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales".[537] Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación la, 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 aplicable.[538,539]

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 adecuada;[540]

   (b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada;[541] y

---

[535] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 13(a).

[536] 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.

[537] La NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría,* apartado 13(f) establece el contenido de los estados financieros.

[538] NIA 200, apartado 11.

[539] 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.

[540] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 26.

[541] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

(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 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)

(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)

Forma de la 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 de Ética para Profesionales de la Contabilidad 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 sea aplicable, el auditor informará de conformidad con la NIA 570 (Revisada).[542]

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).

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 A39)

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 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 funcionamiento[543] 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

[542] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 21-23.

[543] NIA 570 (Revisada), apartado 2.

(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 financieros;[544] 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.

(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

[544] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2.

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 600,[545] 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 correspondientes salvaguardas; 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

[545] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).*

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)

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 A56–A58)

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[546] y no sea incongruente con estos. (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 responda 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

[546] NIA 701, apartados 11-16.

(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.

***

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 contables.[547] 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 trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.[548] Indicators of possible management bias do not constitute misstatements for purposes of drawing conclusions on the reasonableness of individual accounting estimates. 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

[547] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad,* Anexo 2.

[548] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 21.

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 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 fiel.[549] Como se indica en el apartado 7(b) de esta NIA, un marco de imagen fiel[550] 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 marco.[551]

[549] 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.

[550] NIA 200, apartado 13(a).

[551] 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 (NIC 1, *Presentación de estados financieros,* apartado 17(c)).

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 aplicable.[552] 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 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.

Forma de la opinión

[552] NIA 200, apartado A4–A5.

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 aceptable.[553] (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 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.

[553] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

Descripción de los estados financieros y de las cuestiones que presentan

A26. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal 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 reglamentarios.[554]

A30. Tal 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 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,

[554] 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 partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a la auditoría de estados financieros junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.[555] 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 la auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo.[556]

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 este, 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 600[557] proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas

[555] NIA 200, apartado A16.

[556] NIA 600, apartado A37.

[557] NIA 600, apartados 19-20.

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 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 aplicables.[558] 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 auditor.[559] Cuando no se requiera de algún otro modo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, la NIA 210[560] 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 NIA.[561] 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 escrito.[562] 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

[558] NIA 210, apartados 9 y A22.

[559] NIA 210, apartado 10.

[560] NIA 210, apartado A25.

[561] NIA 200, apartado 13(j).

[562] NIA 210, apartado 6(b)(i)-(ii).

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 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 (tal como se define en la NIA 315 (Revisada)[563]), 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); 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

[563] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno,* apartado 4(c).

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 1[564] 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 560.[565]

[564] 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.

[565] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 10-17.

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 u órganos 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 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 NIA[566]. When the differences between the legal or regulatory requirements and ISAs relate only to the layout and wording of the auditor's report, the requirements in paragraph 50(a)–(o) set out the minimum elements to be included in the auditor's report to enable a reference to the International Standards on Auditing. 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

[566] NIA 200, apartado A57.

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 dicha 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 Auditoría.[567]

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 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 auditoría.[568]

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 hecho de que la información adicional no sea auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada). 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

[567] NIA 210, apartado 21.

[568] NIA 200, apartado A58.

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 entremezclen con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.

A84. El hecho de que la información adicional no sea auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada).

Anexo

(Ref.: Apartado A14)

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 de**

Ética para Profesionales de la Contabilidad, 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 financieros[569]

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 de Ética para Profesionales de la Contabilidad* 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]

[569] 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".

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[570]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF,[571] 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.
- 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 entidad.[572]
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la

[570] 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.

[571] 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…"

[572] 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.

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 correspondientes salvaguardas.

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 puede preverse razonablemente 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 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 de Ética para Profesionales de la Contabilidad* 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 consolidados[573]

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).

[573] 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".

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 de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (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 consolidados[574]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las NIIF[575] 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.

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.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

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

[574] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[575] 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…"

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 Grupo.[576]
- 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 correspondientes salvaguardas.

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 puede preverse razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

[576] 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.

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 financieros[577]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF,[578] 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 las responsabilidades del auditor 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*]

[577] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[578] 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…"

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

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 financieros[579]

La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros adjuntos de

[579] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X,[580] 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.
- 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 entidad.[581]
- 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

[580] 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…"

[581] 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 los estados financieros.

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*]

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)

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);[582]

   c) no exime de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[583] 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 auditoría.[584] 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 información.[585]

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.

[582] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[583] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento, apartados 22-23.

[584] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 30-31.

[585] NIA 705 (Revisada), apartado 29.

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.

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).[586] (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 para las que se ha identificado 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)

[586] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

(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 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 auditoría:[587] (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

[587] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

(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)[588] 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 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 320[589] 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 financieros[590]. 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 financieros.[591]

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

[588] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

[589] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 4.

[590] NIA 700 (Revisada), apartados 10-15 y A1–A15.

[591] Véase el apartado A7 de la NIA 705 (Revisada).

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 c 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 financieros:[592]

(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)[593] establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de cualquier tipo de entidad 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 13.[594] 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 NIA.[595]

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).[596]

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.

[592] NIA 705 (Revisada), apartado 8.

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

[594] Véanse los apartados 8(b) y 10(b) de la NIA 706 (Revisada).

[595] NIA 706 (Revisada), apartados A1-A3.

[596] Véase la NIA 710, *Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

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 de incorrección material en las afirmaciones, más juicio deberá aplicarse en la planificación y aplicación de 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 realizado.[597] 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.[598]

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 auditoría.[599] Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
  - Transacciones con partes vinculadas,[600] 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 restringido.[601]
- La NIA 220 establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas.[602] 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 encargo[603].

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

[597] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 7(b).

[598] NIA 330, apartado A19.

[599] NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21

[600] NIA 550, Partes vinculadas, apartado A42.

[601] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49(d).

[602] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 18.

[603] NIA 220, apartado 19.

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) (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 auditor.[604] 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) define el riesgo significativo como un riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría. 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.

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 significativos.[605] 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 significativo.[606] 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) 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 adicional.[607] 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.

[604] NIA 260 (Revisada), apartado 15.

[605] La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 26-27.

[606] NIA 240, apartado 31.

[607] NIA 315 (Revisada), apartado 31.

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 para las que se ha identificado 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 financieros.[608] 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 para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación de conformidad con la NIA 540[609] 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 inusuales.[610] 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 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.

[608] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

[609] Véanse los apartados 10-11 de la NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar.*

[610] Véanse los apartados 16(a), 16(c) y A22 y el Anexo 2 de la NIA 260 (Revisada).

- 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 anual.[611] 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 que trata la NIA 720, 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 el 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 estados financieros puedan entender el motivo por el que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo:

[611] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información,* apartados 12(a) y A1-A3.

- 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 mitigantes.[612]

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))

[612] Véase apartado A3 de la NIA 570 (Revisada).

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;
- 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 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 620.[613]

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

[613] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

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 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 oportunamente.[614] 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 información a 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

[614] NIA 260 (Revisada), apartado 21.

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.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA): OPINION 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)

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)[615], 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

   (e) 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 éstas 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.

[615] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre 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) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que 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 conjunto están libres de incorrección material. (Ref.: Apartado 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 entidad[616], 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

[616] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

(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 (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 informe[617] de dicha opinión no modificada (o favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o 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

[617] 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.

(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.

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 descriptiva 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).[618,619] (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 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.

	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	***Material, pero no generalizado***	***Material y generalizado***
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

[618] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 11–13.

[619] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información,* apartado A54.

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 material[620]. 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 450.[621]

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.

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:

(a) 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

(b) 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:

(a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;

(b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

(c) 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 A13a de la NIA 450 proporciona ejemplos adicionales de incorrecciones materiales que pueden surgir en información a revelar cualitativa.

[620] NIA 700 (Revisada), apartado 11.

[621] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

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:

(a) circunstancias ajenas al control de la entidad;

(b) circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o

(c) 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 auditoría.[622]

[622] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado A10.

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 (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera y, en el mismo informe, expresar una opinión desfavorable (o adversa) sobre los mismos estados financieros de conformidad con un marco de información financiera distinto.[623]
- La denegación (o abstención) de opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, cuando proceda, y una opinión no modificada (o favorable) relativa a la situación financiera (véase la NIA 510).[624] 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),[625] 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.

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:

(a) la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o

[623] Véase el apartado A31 de la NIA 700 (Revisada), que contiene una descripción de esta circunstancia.

[624] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura*, apartado 10.

[625] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

(b) 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 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:

(a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;

(b) 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

(c) 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.

Anexo

(Ref.: Apartados A17–A18, A25)

Ejemplos de informes de auditoría 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 600[626]).**
- **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[627], 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.**

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[628]

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.

[626] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).*

[627] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.

[628] 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".

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 financieros[629]

[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*].

[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*]

629 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.

<u>Ejemplo 2 – Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados</u>

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 consolidados[630]

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 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

[630] 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".

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) 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 consolidados[631]

[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]

631 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 consolidados[632]

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.

[632] 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".

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 consolidados[633]

[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]

633 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<u>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</u>

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 consolidados[634]

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 consolidados[635]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

[634] 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".

[635] 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 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]

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 financieros[636]

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

[636] 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".

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 financieros[637]

[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 consolidados.

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]

637 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)

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 701[638] 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)[639] y la NIA 720 (Revisada)[640] establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la comunicación en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento y 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:

---

[638] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[639] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[640] NIA 720 (Revisada)*, Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

(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 NIA 705 (Revisada);[641] 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 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.: Apartados 2, 8(b))

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

[641] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, las cuales comprenden hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual.[642] 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.

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.

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 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)

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).[643]

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 auditoría.[644]
- 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.

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)

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;

[642] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

[643] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 12(b) y 16.

[644] NIA 560, apartado 6.

(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)[645] 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.

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 la cuales puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

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 auditor.[646] 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 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.

En la circunstancia excepcional de que el auditor no haya podido 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 generalizado,[647] 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

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.

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) "Otras responsabilidades de información»);[648] 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

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

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

[645] NIA 570 (Revisada), apartados 22-23.

[646] NIA 260 (Revisada), apartado 15.

[647] Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 (Revisada) para más información sobre esta circunstancia.

[648] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 43-44.

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

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)

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 circunstancia[649], 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 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.

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)

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

[649] 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.

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.

Anexo 1

(Ref.: Apartados 4, A4)

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.

Anexo 2

(Ref.: Apartado 4)

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, I*nformación comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartados 13-14, 16-17 y 19.

Anexo 3

(Ref.: Apartado A17)

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

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).**[650]
- **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.**

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[651]

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

[650] NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).*

[651] 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".

con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis[652]

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 financieros[653]

[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*].

[*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]

Anexo 4

(Ref.: Apartado A8)

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

[652] 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.

[653] 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.

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 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 financieros[654]

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

[654] 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".

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 financieros[655]

[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*]

[655] 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)

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 510

2. [656] con respecto a los saldos de apertura también son de aplicación.

Naturaleza de la información comparativa

3. 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.

4. 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

[656] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura*.

revelaciones comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del período 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.

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 560.[657] 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 580,[658] 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

[657] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 14 -17.

[658] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 14.

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

    (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)[659]

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).[660] (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 entidad,[661] 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

[659] NIA 510, apartado 6.

[660] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 8.

[661] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

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)[662]

***

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 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 Nº 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

[662] NIA 510, apartado 6.

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)[663] 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.[664]

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 Nº 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 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.

[663] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[664] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

Anexo

(Ref.: Apartados A5, A7, A10)

Ejemplos de informes de auditoría

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 – 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[665]).
- 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,[666] 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).[667]
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[668] 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 financieros[669]

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.

[665] NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

[666] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.

[667] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[668] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

[669] 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".

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 motivó 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 consolidados[670]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[671] *– 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*]

[670] 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.

[671] 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 financieros[672]

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

[672] 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".

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 financieros[673]

[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]

[673] 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 financieros[674]

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

[674] 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".

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)*].[675]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[676]

[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*]

[675] NIA 720 (Revisada)*, Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

[676] 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 financieros[677]

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 y otra información explicativa.

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. 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

[677] 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".

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[678]

[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]

678 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720 (REVISADA): RESPONSABILIDAD 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)

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 200[679]. 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. 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 aplicables[680] 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 preparadas de manera negligente o que omite u oculta información que debe ser incluida, 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.

---

[679] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

[680] *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (Código de Ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, Apartado 110.2

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) tener en cuenta si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros;
    (b) tener en cuenta 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
    (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;
    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)[681], 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 230[682] 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,

[681] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

[682] NIA 230, *Documentación de auditoría* apartados 8–11.

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 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 financieros[683]. 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 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

[683] Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 7, *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.

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 encargo[684] 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 560[685].

A22. La NIA 580[686] 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;
- 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 200[687], 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:

(a) los estados financieros o

(b) el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

A24. De conformidad con la NIA 220[688], 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 trataran los requerimientos de los apartados 14–15, incluyen:

- La experiencia de los miembros del equipo del encargo.

[684] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A23.

[685] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*

[686] NIA 580, *Manifestaciones escritas*

[687] NIA 200, apartado 15

[688] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 15(a)

- 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, o 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:

- 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, obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada)[689]. La NIA 315 (Revisada) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:

(a) los factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos;

(b) la naturaleza de la entidad;

(c) la selección y aplicación de políticas contables por la entidad;

(d) los objetivos y estrategias de la entidad;

(e) la medición y revisión del resultado financiero de la entidad y

(f) el control interno 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:

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.

[689] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartados 11-12

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 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 preparada de manera negligente o que omite u oculta información que debe ser incluida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error[690]. 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 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;

[690] Código de Ética del IESBA, apartado 110.2

- 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 y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor[691].
- 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[692].
- La responsabilidad que tiene el auditor en relación con los hechos posteriores al cierre[693].

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

[691] NIA 315 (Revisada), apartados 11, 31. y A1

[692] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

[693] NIA 560, apartados 10 y 14.

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.

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 200[694] explica que el auditor puede estar obligado a cumplir requerimientos legales o reglamentarios adicionales a las 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.

Anexo 1

(Ref: Apartados 14, A8)

[694] NIA 200, apartado A55.

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.

Anexo 2

(Ref: Apartados 21–22, A53)

Ejemplos de informes de auditoría 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 de 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 de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría 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[695]).
- 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)[696].
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[697].
- 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 financieros[698]

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

[695] NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*

[696] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[697] 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.

[698] 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".

suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría[699]

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 dirección[700] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[701], 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.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[702]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*[703] *– 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*].[704]]

[*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*]

[699] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[700] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[701] 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.

[702] 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.

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

[704] 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 detectado 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 financieros[705]
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

[705] 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".

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"]

a) La dirección[706] es responsable de la otra información. La otra información comprende el informe X [707](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.
b) 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.
c) 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.
d) 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*]][708]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[709]

[*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*][710].

[*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*]

[706] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[707] 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.

[708] 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.

[709] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[710] 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 detectado 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 dirección[711] es responsable de la otra información. La otra información obtenida a la fecha de este informe de auditoría es [información incluida en el informe X[712], 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 financieros[713]

[*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*]

[711] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[712] 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.

[713] 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 financieros[714]
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.

[714] 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".

[*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 dirección[715] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[716], 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*][717]].

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[718]

[*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*].

[*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*]

[715] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[716] 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.

[717] 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.

[718] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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 dirección[719] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[720], pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

[719] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[720] 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.

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 auditoría[721]

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 financieros[722]

[*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*].[723]]

[*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 de 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

[721] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[722] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[723] 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).

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 dirección[724] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[725], pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

[724] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[725] 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.

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 auditoría[726]

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[727]

[*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*][728].]

[*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 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).

[726] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[727] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[728] 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).

- 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 dirección[729] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[730], 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 auditoría[731]

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*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[732]

[*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]*[733].]

[*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*]

[729] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[730] 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.

[731] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[732] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[733] 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 iniciados a partir del 15 de diciembre de 2016)

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)[734] 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 realización 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 cumplimiento[735]. (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.

[734] NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.*

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

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 aplicado para la preparación de los estados financieros736. 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.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

9. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría[737]. 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) requiere que el auditor obtenga conocimiento de la selección y de la aplicación de las políticas contables, por parte de la entidad[738]. 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)[739]. (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 aplicable[740]. 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 dirección741 en relación con

[736] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

[737] NIA 200, apartado 18.

[738] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 11(c).

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

[740] NIA 700 (Revisada), apartado 15.

[741] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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.

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 cruzada.[742]

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

[742] NIA 200, apartado 13 (f).

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 conflictos[743].

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.

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 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[744].

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 conjunto745. 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.

[743] NIA 210, apartado 18.

[744] NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23.

[745] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2

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 comunicaciones[746]. 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 circunstancia[747]. 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)[748], la NIA 570 (Revisada)[749], la NIA 720 (Revisada) y de la NIA 706 (Revisada)[750].

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)[751]. 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 dirección[752] con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor[753] 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 701[754] 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 íntegramente[755].

Otra información

[746] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

[747] NIA 260 (Revisada), apartado A8.

[748] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

[749] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

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

[751] NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 2(d).

[752] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48

[753] Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv)

[754] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

[755] NIA 700 (Revisada), apartado 31.

A17. La NIA 720 (Revisada)[756] 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 cotizadas.[757] 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)).[758] 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"[759];

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 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).

Anexo

(Ref: Apartado A14)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos

[756] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

[757] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 45 y A56 - A58.

[758] Véase la NIA 706 (Revisada), apartados 10-11.

[759] Véase el apartado 9(a) de la NIA 706 (Revisada).

- 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"). [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 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. [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 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 financieros[760]

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 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:
- 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.

[760] 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.

- 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 Sociedad.[761]
- 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 del auditor 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*]

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.

[761] 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.

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. [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 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. [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 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 financieros[762]

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

[762] U otros términos adecuados en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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 sociedad.[763]
- 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 del auditor 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]

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

[763] 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.

(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 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. [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 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. [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 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 financieros[764]

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 Z[765], 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.

[764] U otros términos adecuados en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[765] 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 …".

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 sociedad.[766]
- 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 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.

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 correspondientes salvaguardas.

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.

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 del auditor 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*]

[766] 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 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 iniciados a partir del 15 de diciembre de 2016)

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)[767]. (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 600[768]).

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 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

[767] NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*.

[768] NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

(c) Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero comprende la correspondiente información a revelar. (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 auditoría[769]. 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)

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 financieros[770]. 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 auditor[771]. 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[772], se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias[773] 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)[774], y, cuando sea aplicable, de la NIA 800 (Revisada) adaptados, según corresponda, a las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A16–A22)

---

[769] NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 18.

[770] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

[771] NIA 210, apartado 10(e).

[772] NIA 200, apartado 2

[773] 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.

[774] NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

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);[775]

    (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada),[776]

    (c) una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada);[777]

    (d) Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[778]] o

    (e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[779].

    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 de dichos estados financieros o sobre un elemento específico que sea parte de dichos estados financieros[780]. 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

---

[775] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

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

[777] NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 22(d).

[778] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* apartado 13.

[779] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 22 e) (ii).

[780] NIA 705 (Revisada), apartado 15.

(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 anteriores[781].

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 del estado financiero o en las notas o incluida a través de referencia cruzada[782]. 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 financieros[783]. Cuando se apliquen a auditorías de otra 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)[784].

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[785].

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

[781] NIA 200, apartado 13(g).

[782] NIA 200, apartado 13 (f).

[783] NIA 200, apartado 2.

[784] NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica*.

[785] NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23.

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 aplicables[786]. De conformidad con la NIA 700 (Revisada)[787]:

(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:

los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

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].

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~~s~~ correspondiente~~s~~ 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

[786] NIA 200, apartado 8

[787] NIA 700 (Revisada), apartados 25–26

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 240,[788] la NIA 550[789] 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 comunicaciones[790]. 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 circunstancia[791]. 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 financiero[792] 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, incluidas la información a revelar, están interrelacionados. En consecuencia, cuando se 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 financieros[793]. 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

[788] NIA 240,*Responsabilidades del auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros*

[789] NIA 550, *Partes vinculadas*.

[790] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, Apartado11.

[791] NIA 260 (Revisada), apartados 10(b), 13, A1 (tercer punto), A2 y A8.

[792] NIA 200, apartado 2.

[793] NIA 700 (Revisada), apartado 13(e)

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 dirección[794] con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor[795] 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 cotizadas[796]. 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 íntegramente[797].

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 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 cotizadas.[798] 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.

[794] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48

[795] Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv).

[796] NIA 700 (Revisada), apartado 30.

[797] NIA 700 (Revisada), apartado 31.

[798] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A61 - A63.

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad y sobre un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero (Ref: Apartado 14 ~~–15~~)

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)[799]. 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.

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)

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

[799] Véase la NIA 706 (Revisada), apartados 10 -11.

a los resultados de las operaciones y a los flujos de efectivo pero no con respecto a los estados financieros en su conjunto[800].

Anexo 1

(Ref: Apartado A3)

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.

[800] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado A8 y NIA 705 (Revisada), apartado A16.

Anexo 2

(Ref: Apartado A16~~6~~7)

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 financiero[801]

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:

[801] 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 Sociedad.[802]
- 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 del auditor 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*]

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 usuarios[803].
- 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.

[802] 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.

[803] 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.

- 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.

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 financiero[804]

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.

[804] U otros términos adecuados en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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, 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 Sociedad.[805]
- 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 del auditor 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]

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.

[805] 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.

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 usuarios[806].
- 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.

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 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 de los estados financieros* 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

[806] 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.

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 contable[807]

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 incorrecciones materiales, debidas 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 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 Sociedad.[808]
- 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.

[807] U otros términos adecuados en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[808] 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

- 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 correspondientes salvaguardas.

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 del auditor 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 810 (REVISADA): ENCARGOS PARA INFORMAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2016)

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 financieros[809] 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 tiempo[810]. Diferentes jurisdicciones pueden utilizar una terminología diferente para describir tal información financiera histórica.

Requerimientos

Aceptación del encargo

[809] 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".

[810] NIA 200, apartado 13(f).

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).

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 560[811].

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos *[Antes apartado 24]*

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 incongruencias 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: Apartado A11–A16)

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

[811] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre.*

Elementos del informe de auditoría

16. El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos incluirá los siguientes elementos[812]: (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 dirección813 en relación con los estados financieros resumidos, que explique que la dirección814 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.

    (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)

[812] 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.

[813] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[814] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

19. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye:

(a) una opinión con salvedades de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[815];

(b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[816];

(c) una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[817];

(d) la comunicación de cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[818] o

(e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[819];

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

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 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)

---

[815] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

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

[817] NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 22(d).

[818] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

[819] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*

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 auditados[820]. (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) [véanse los apartados 14 y 15]

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)

***

[820] NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.*

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 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 210,[821] 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) concuerden 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".

[821] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría,* apartados A3 y A8-A9.

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 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: Apartado 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 aplicables[822] establecen que debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, declaraciones o información preparadas de manera negligente, o que omite u oculta información que debe ser incluida, 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.

[822] *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (Código de Ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, Apartado 110.2

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.

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: Apartado16(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 701[823]. 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;

[823] NIA 701, apartado 13

(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)[824] 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.

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. En consecuencia, puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico.

Anexo

(Ref: Apartado A23)

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.

[824] NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, apartados 53–54.

- 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 auditoría[825].

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.

[825] 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)

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]. [Párrafo de opinión y título trasladados desde más abajo]

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. [La última frase de este párrafo se ha desplazado desde la última frase del primer párrafo de la sección *Opinión* y se ha modificado ligeramente para mayor claridad]

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. [Desplazado desde la penúltima frase del primer párrafo de la sección *opinión* y modificado ligeramente para mayor claridad]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 otras[826] 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[827]].

Responsabilidad de la dirección[828] en relación con los estados financieros 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]

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

[826] 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.

[827] 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.

[828] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

- 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. [Párrafo de Opinión y título trasladados desde más abajo]

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 fecha15 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. [*Describa la incorrección material en la otra información.]* [La primera frase de este párrafo se ha desplazado desde la última frase del primer párrafo de la sección *Opinión* y se ha modificado ligeramente para mayor claridad]

Responsabilidad de la dirección[829] 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*.

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[829] 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 financieros [830].

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. [Párrafo de opinión y título trasladados desde más abajo]

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. [Este párrafo ha sido trasladado desde la sección *Opinión* de más abajo y modificado para mayor claridad]

Responsabilidad de la dirección[831] 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

[830] 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.

[831] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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 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. [Párrafo de opinión y título trasladados desde más abajo]

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]. [Trasladado desde la sección *denegación (abstención) de opinión* de más abajo y modificado ligeramente para mayor claridad]

Responsabilidad de la dirección[832] 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

[832] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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 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]. [Párrafo de la opinión desfavorable (adversa) y título trasladados desde más abajo]

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]. [Sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* trasladada desde más abajo]

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 fecha15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. [Trasladado desde la última frase del primer párrafo de más arriba y modificado ligeramente para mayor claridad]

Responsabilidad de la dirección[833] 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].

[833] 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]

NOTA INTERNACIONAL DE PRÁCTICAS DE AUDITORIA 1000: CONSIDERACIONES ESPECIALES DE LA AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

La Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPN) 1000, "Consideraciones Especiales de la auditoría de Instrumentos Financieros", debe leerse junto con el Prefacio a los Pronunciamientos Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Las IAPN no imponen requerimientos adicionales para los auditores a los incluidos en las Normas Internacionales de Auditoría (ISA) ni cambian la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las ISA aplicables a la auditoría. Las IAPN 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. También proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar en la elaboración de sus programas internos de formación y orientación interna.

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 540[834] 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)[835] y la NIA 330[836] abordan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material y las respuestas a esos riesgos; y

   (c) La NIA 500,[837] 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. También proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar en la elaboración de sus programas de formación 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 valoración[838] 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 con instrumentos tales como:

   (a) Los instrumentos financieros más sencillos tales como efectivo, créditos simples, cuentas por pagar y por cobrar;

   (b) inversiones en instrumentos de patrimonio que no cotizan en bolsa; o

[834] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información financiera a revelar.*

[835] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[836] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[837] NIA 500, *Evidencia de auditoría*.

[838] En esta NIPA, los términos "valoración" y "medición" se usan indistintamente.

(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 a valor razonable. Esta NIPA no impone responsabilidades sobre la dirección o los responsables del gobierno de la entidad ni 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".[839] 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 a la incertidumbre sobre las estimaciones relacionadas con su medición. Esta NIPA utiliza el término "incertidumbre en la medición" para referirse a la incertidumbre de la estimación asociada 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 y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.[840] 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 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

[839] NIA 540, apartado 7(c).

[840] Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 32, *Instrumentos Financieros: presentación*, apartado 11.

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 ciertos marcos de información financiera o ciertas condiciones de mercado puede ser 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 aceptada 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 protección contra una variación concreta en los precios, incluyendo contratos que pueden contener derivados implícitos;
- 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 establecidos 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 riesgo 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 en 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 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 una 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 el riesgo se gestione incorrectamente y, por lo tanto, no 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 directores de compensación[841] 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

[841] 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.

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) establecidos 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;
- 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 verbalmente 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 describen los controles y procesos que pueden existir en entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, incluyendo aquéllas 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 éstas.

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 seguimiento 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 de 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 negociaciones, un empleado de alto rango generalmente revisa los beneficios y pérdidas diarias en los libros de los operadores individuales para valorar 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. En la medida en 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 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, valorar 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 valoración que incluya procesos para determinar sí 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 valorar 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 incumplimiento);

- 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 nivel 1). En estos casos, la valoración de un 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 está basada en el último precio negociado y la negociación 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 éste 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(os), 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 evaluaciones 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 activos.[842] 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 "colateral" subyacente se utiliza para estimar el momento

[842] 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.

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 valorar 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 el momento de realización 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 pude 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 valorar 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 valoración detallada de las garantías "colateral" subyacentes y del deudor, para estimar los índices de incumplimiento. Por ejemplo, cuando una garantía "colateral" 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 de terceros para 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 dirección 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 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 de 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, tal como el de los derivados exóticos, los precios de 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 valoración 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 valorar 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 valorar 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 valorar 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 valorar 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 valorar 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
- valorar 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 éste 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 propio de la entidad,[843] 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 valorar 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

[843] 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.

- 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 de auditoría relativas a los 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 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 Profesional[844]

71. El escepticismo profesional es necesario para la valoración 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:

- Valorar 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.
- Valorar 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 con base en la evidencia de auditoría obtenida; por ejemplo, valorar la razonabilidad de las valoraciones preparadas por los expertos de la dirección y valorar si la información a revelar en los estados financieros logra una presentación fiel.

Consideraciones en la planificación[845]

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;

[844] NIA 200, apartado 15.

[845] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, aborda la responsabilidad del auditor de planificar la auditoría de estados financieros.

- 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 valorar 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.

Conocimiento de 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 reglamentario.[846] 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;
- 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 obscurecer ciertos elementos de riesgos 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.

[846] NIA 540, apartado 8(a).

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 del trabajo de personal con cualificaciones y conocimientos especializados en la auditoría[847]

78. Una consideración clave en las auditorías que involucran instrumentos financieros, especialmente instrumentos financieros complejos, es la competencia del auditor. La NIA 220[848] requiere que el socio del encargo se asegure 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 aplicables[849] 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 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 valorar si se han incluido la información a revelar adecuada 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.
- Valorar 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

[847] 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).

[848] NIA 220, apartado 14.

[849] IESBA, *Código de Ética para Contadores Públicos,* apartados 210.1 y 210.6.

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 consulte[850] con otros profesionales contables y de auditoría, de la firma o ajenos a esta, con experiencia técnica pertinente en contabilidad o auditoría, tomando en consideración factores tales como:

- Las capacidades y competencias del equipo del encargo, incluyendo la experiencia de los integrantes 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) 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 a 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 valorar 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.

83. Las áreas en las que el trabajo de la función de auditoría interna puede ser especialmente relevante son:[851]

- Desarrollar una visión general sobre el grado de uso de los instrumentos financieros;
- valorar la adecuación de las políticas y procedimientos y de su cumplimiento por parte de la dirección;
- valorar la eficacia operativa de las actividades de control de los instrumentos financieros;
- valorar los sistemas aplicables a las actividades con instrumentos financieros; y

[850] La NIA 220, apartado 18(b), requiere que el socio del encargo se satisfaga de que los miembros del equipo del 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.

[851] El trabajo realizado por las funciones de gestión de riesgos, departamento de revisión de modelos y control de producto pueden también ser relevantes.

- valorar 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 estimaciones.[852] 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 valorar 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 540[853] 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 del riesgo de fraude[854]

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.

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) incluye valorar el diseño e implementación de los

[852] NIA 540, apartado 8(c).

[853] NIA 540, apartado 2.

[854] Ver 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.

controles internos. Esto proporciona las bases para considerar un enfoque de auditoría apropiado para diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales 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 revelar.[855]

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;

[855] NIA 330, apartado 18.

- 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 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 exactitud 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 analíticos.[856]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.

[856] NIA 315 (Revisada), apartado 6(b), requiere que el auditor aplique procedimientos analíticos como procedimientos de valoración de riesgos para ayudar a valorar 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.

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.
- Valorar 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.

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 oportuno para aplicar los procedimientos de auditoría[857]

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;

[857] Los apartados 11-12 y 22-23 de la NIA 330 establecen requerimientos cuando el auditor realiza procedimientos en periodos intermedios y explica cómo se puede utilizar esa evidencia.

- 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 relativos a 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 externas[858] 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 valorar 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 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 valorar los controles de los sistemas de TI en torno a y dentro de los procesos de conciliación automatizados, así como valorar 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 valorar si se identificaron y reflejaron completamente las complejidades inherentes a la transacción en las 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.

[858] 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 e NIA 500, *Evidencia de auditoría*. Ver también el documento de los servicios técnicos del IAASB sobre 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.

- 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 en los Principios Contables Generalmente Aceptados en EE.UU. (U.S GAAP). Esto normalmente significa que el volumen y detalle de la información a revelar requerida 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 dirección en su clasificación de los instrumentos financieros en la jerarquía del valor razonable.

108. De conformidad con la NIA 540,[859] 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 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.

Valorar el 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,

[859] NIA 540, apartado 8(c).

especialmente bajo condiciones extremas, y si han sido validadas objetivamente. Los indicadores de fallas incluyen movimientos inconsistentes relativos a los puntos de referencia;

- 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 organizacionalmente 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 aquéllos 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).[860]
- 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 540[861] requiere que el auditor evalúe lo siguiente:

(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,

[860] 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. Ver NIA 540, apartados 11, 15 y 20.

[861] NIA 540, apartados 15(a)-(b).

el propósito de la entidad de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.

112. En la medida en 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 quizá no proporcionen valoraciones razonables en épocas imprevistas de estrés.

113. El grado de exposición a al sesgo por parte de la dirección, 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.

Desarrollo de 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 540,[862]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 valorar 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 balance.[863] 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

[862] NIA 540, apartados 12-14.

[863] Los apartados A63–A66 de la NIA 540 proporcionan ejemplos de algunos factores que pueden ser relevantes.

- 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.

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 valorar 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 la información a revelar proporcionada 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 valorar 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.
- Valorar 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.
- Valorar 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 valorar 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 precios.[864]

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 valorar 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 apartado 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.

[864] 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 organización de servicios*. La dirección puede requerir, y el auditor debe considerar, obtener ese informe para desarrollar un conocimiento de cómo se preparan los datos sobre precios y valorar sí se puede confiar en los controles del servicio de información de precios.

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 exactitud 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 en cómo 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 le 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, valorar 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 terceros.[865]

128. Es probable que, al probar los datos utilizados en la metodología de valoración de una entidad,[866] 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 valorar 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 valoración, por parte del auditor, de si la información a revelar logra una presentación fiel.

Valorar 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 financiero.[867] Es

[865] La NIA 540, apartado 13(d) describe los requerimientos cuando el auditor desarrolla un rango para valorar 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.

[866] Ver, 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.

[867] Ver NIA 540, apartado A107.

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 valorar:

- 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 apartados A77 a A83 de la NIA 540 para consideraciones adicionales relacionadas con la valoración 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 pueden dar lugar a resultados que no sean congruentes con 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 apartado 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. Valorar la adecuación del trabajo del experto de la dirección ayuda al auditor a valorar 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:

- Valorar 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 valorar 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;
- valorar 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 apartados 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 valoración de la razonabilidad de las valoraciones de la dirección. Los apartados 106 a 135 de esta NIPA pueden ayudar al auditor a elaborar una estimación puntual o establecer un rango. De conformidad con la NIA 540,[868] 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 valorar 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 valorar 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 valorar la estimación puntual de la entidad.[869] La NIA 705[870] 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 aplicable.[871] 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:

(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 la información a revelar de auditoría han sido diseñados tomando en consideración estas afirmaciones.

[868] NIA 540, apartado 13(c).

[869] NIA 540, apartado 13(d).

[870] NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*.

[871] Ver apartados 4 y A2 de la NIA 200.

Procedimientos relativos a 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 la información a revelar en los estados financieros cumple 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 incertidumbres asociadas 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 significativos,[872] 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 proporciona orientación sobre las implicaciones en la opinión del auditor, cuando este cree que la información revelada por la dirección en los estados financieros es inadecuada o induce a error.
- Los auditores también pueden considerar si la información a revelar es completa y entendible; por ejemplo, toda la información relevante puede incluirse en los estados financieros (o en los informes que los acompañan) pero la redacción puede 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[873] 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 valoración del auditor sobre la presentación y revelación de información.

Otras consideraciones de auditoría relevantes

[872] La NIA 540, apartado 20, requiere que el auditor realice procedimientos posteriores sobre las revelaciones de información relacionadas a las estimaciones contables que pueden dar origen a riesgos significativos para valorar la suficiencia de la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación, en el contexto del marco conceptual de información financiera aplicable.

[873] La NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

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 razonables.[874] La NIA 580[875] 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 acciones;[876] 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 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

[874] NIA 540, apartado 22 La NIA 540, 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 (ver NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*).

[875] NIA 580, apartado 13.

[876] El apartado A80 de la NIA 540 proporciona ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en las circunstancias.

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 auditoría;[877]
- 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 utilizados 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 los organismos reguladores y otros

145. En algunos casos,[878] los auditores pueden verse obligados 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.

Anexo

[877] 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 durante los procedimientos de valoración de riesgos del auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada) o durante cualquier etapa de la auditoría.

[878] Por ejemplo, la NIA 250, *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.

(Ref.: Apartado A14)

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 apartados 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 dan seguimiento y manifiestan su conformidad con el apetito de riesgo general de la entidad establecido por la dirección y dan seguimiento a 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 restructuras 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) valorar 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. Estas políticas 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 402,[879] 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.

Proceso de valoración de riesgos de 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;

[879] NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.*

(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 seguimiento 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 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 sobe 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 valorar 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 ésta 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 valorar 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 valorar 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 con base en 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 valorar 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 compra-venta 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. Las conciliaciones periódicas de los registros de la entidad con los registros de bancos externos y custodios permiten a la entidad asegurarse de que las transacciones se encuentran registradas correctamente. 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 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 seguimiento 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.

"Este Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II, del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría & Aseguramiento (IAASB) publicado por IFAC en 2013 en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con las aportaciones de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y se reproducen con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política "Política de Traducción y Reproducción de Normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores". El texto aprobado del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II © 2013 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II © 2016 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2013 Edition, Part I and II

ISBN: 978-1-60815-152-3

Reproducción permitida dentro de Colombia. Todos los derechos existentes, incluyendo el copyright, son reservados fuera del territorio colombiano"

"Este Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en julio del 2014 en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) en agosto 2015 y se reproduce con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política "Política de Traducción y Reproducción de Normas Publicadas por la Federación Internacional de Contadores". El texto aprobado del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad © 2014 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad © 2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants

ISBN number: 978-1-60815-174-5".

Reproducción permitida dentro de Colombia. Todos los derechos existentes, incluyendo el copyright, son reservados fuera del territorio colombiano"